

**Betænkning afgivet
af Revisorkommissionen**

Revisorlovgivningen



ex. 2

*Publikation kan købes hos
boghandleren eller hos*

STATENS INFORMATION

Postboks 1103

1009 København K

Tlf. 33 37 92 28(9-16)

Fax 33 37 92 99



Tryk: Formula Graphic **AS**

Trykt på **100%** genbrugspapir

© **Industriministeriet**

København, September 1993

ISBN 87-601-3891-2

Ha 00-524-bet

INDHOLDSFORTEGNELSE

	Side
I. Del	
Kommissions forslag	
1. Revisorkommissionens opgaver og sammensætning	
1.1. Revisorkommissionens opgaver (kommissoriet).....	8
1.2. Revisorkommissionens sammensætning.....	9
2. Baggrund.....	10
3. Udenlandske perspektiver.....	14
4. Kommissionens overvejelser	
4.1. Sammenhængen mellem rådgivning og revision.....	15
4.2. Revisors uafhængighed.....	17
4.2.1. Revisors ejerforhold.....	18
4.2.1.1. Hvilke former for virksomhed er forenelige med stillingen som revisor?.....	18
4.2.1.2. Andres økonomiske interesser i revisionsfirmaer.....	19
4.2.1.3. Revisors økonomiske interesse i den reviderede virksomhed.....	21
4.2.2. Revisors honorar.....	21
4.2.2.1. Honorarbegrænsning.....	21
4.2.2.2. Honorar afhængigt af økonomisk resultat.....	22
4.2.3. Åremålsansættelse og rotation.....	23
4.3. Revisorerers samarbejds- og konkurrenceforhold.....	24
4.4. Revisors forsikringsforhold.....	26
4.5. Revisors strafansvar.....	26
4.6. Revisors gæld til det offentlige.....	27
4.7. Revisors kompetence, rapportering og tavshedspligt.....	28
5. Kommissionens lovforslag	
5.1. Udkast til lov om ændring af lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer.....	30
5.2. Bemærkninger til lovudkastet.....	34
5.3. Forslag til ændringer i virksomhedsbekendtgørelsen for registrerede revisorer.....	39

2. Del

Om revisorer og revisorers virksomhed

6. Revisors rolle som rådgiver (med noter)

6.1.	Definition af rådgivningsområdet.....	42
6.2.	Regler for revisors rådgivning.....	51
6.2.1.	Overordnede krav til revisors rådgivning.....	51
6.2.2.	Revisors udøvelse af rådgivningsfunktionen.....	52
6.2.3.	Revisionsprotokol.....	52
6.2.4.	Udarbejdelse af dokumentation vedrørende opgavens udførelse, herunder dens art og omfang.....	54
6.2.5.	Kvalitetssikring i forbindelse med udførelsen af rådgivningsopgaver.....	55
6.2.6.	Revisors ansvar.....	55
6.3.	Udviklingen på revisions- og rådgivningsmarkedet.....	57
6.4.	Fordele og ulemper ved revision og rådgivning for samme klient.....	59
6.5.	Regler i udlandet om revisors rådgivning.....	63
6.6.	Kommissionens anbefalinger.....	66

7. Revisorers samarbejds- og konkurrenceforhold

7.1.	Indledning.....	69
7.2.	Uddannelsen for statsautoriserede revisorer.....	69
7.3.	Uddannelsen for registrerede revisorer.....	71
7.4.	Forskelle i uddannelsesmæssig baggrund.....	72
7.5.	Forskelle i erhvervsudøvelse.....	75
7.6.	Lov om statsautoriserede revisorer, § 9, lov om registrerede revisorer, § 5.....	78
7.7.	Lov om statsautoriserede revisorer, § 11, - virk.bkg. for registrerede revisorer, § 2, stk. 4.....	78
7.7.1.	Særligt vedrørende LSR § 11, stk. 1.....	80
7.7.2.	Særligt vedrørende LSR § 11, stk. 2.....	80
7.8.	Kommissionens fortolkning af § 11.....	81
7.9.	Udenlandske forhold.....	81
7.10.	Regler på området for visse andre liberale erhverv.....	83
7.11.	Kommissionens overvejelser og forslag	
7.11.1.	LSR § 11, stk. 1, 1.pkt. (§2, stk. 4, i virksomhedsbekendtgørelsen for registrerede revisorer).....	85
7.11.2.	LSR § 11, stk. 2.....	86
7.11.3.	LSR § 13, stk. 1, nr. 3.....	87

8. Revisors økonomiske uafhængighed

8.1.	Økonomisk interesse i revisionsvirksomheden.....	89
8.2.	Økonomisk interesse i klientvirksomheden.....	91
8.3.	Revisors adgang til at drive anden virksomhed end revisionsvirksomhed.....	91

8.3.1.	Forlagsvirksomhed.....	92
8.3.2.	Kursusvirksomhed.....	93
8.3.3.	Udlejningsvirksomhed.....	93
8.3.4.	Forvaltningsvirksomhed.....	95
8.4.	Revisors adgang til at eje andre virksomheder end revisionsvirksomheder.....	95
8.5.	§ 2, stk. 1, i virksomhedsbekendtgørelsen for de statsautoriserede revisorer - virksomhed, der kan sidestilles hermed.....	97
8.6.	Særligt om revisors generelle habilitet.....	97

9. Revisors honorarberegning

§ 14, stk. 3, i lov om statsautoriserede revisorer (§ 8, stk. 2, i virksomhedsbekendtgørelsen for registrerede revisorer).....	99
--	----

10. Åremålsansættelse af revisorer.....104

11. Revisors forsikringsforhold

11.1.	Lovgivningen.....	107
11.2.	Garantiforsikring.....	107
11.3.	Ansvarsforsikring.....	108
11.4.	Forældelsesproblematikken.....	108
11.5.	Udenlandske forsikringsordninger.....	109
11.6.	Reglerne for visse andre liberale erhverv.....	111
11.7.	Kommissionens overvejelser.....	113
11.8.	Kommissionens forslag.....	116

12. Revisors gæld til det offentlige

12.1.	Baggrund for lovbestemmelserne.....	117
12.2.	Gældens beskaffenhed.....	117
12.3.	Nyeste lovgivning.....	118
12.4.	Kommissionens overvejelser.....	119

13. Revisors rapportering og tavshedspligt

13.1.	Revisors rapportering.....	120
13.1.1.	Revisionspåtegningen.....	120
13.1.2.	Revisionsprotokollater.....	121
13.2.	Revisors tavshedspligt.....	122

Bilag

1.	Industriministerens skrivelse af 16. september 1992.....	124
2.	Lov om statsautoriserede revisorer, lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993.....	126
3.	Bekendtgørelse nr. 125 af 28. februar 1989 om statsautoriserede revisorers virksomhed.....	133
4.	Bekendtgørelse nr. 768 af 25. november 1991 om eksamen for statsautoriserede revisorer.....	135
5.	Lov om registrerede revisorer, lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993.....	137
6.	Bekendtgørelse nr. 126 af 28. februar 1989 om registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser.....	142
7.	Bekendtgørelse nr. 209 af 5. april 1991 om godkendelse af registrerede revisorers uddannelse.....	145
8.	Bekendtgørelse nr. 712 af 22. oktober 1990 om registrerede revisorers adgang til lovpligtig revision af årsregnskaber for selskaber.....	146
9.	Bekendtgørelse nr. 121 af 23. februar 1989 om revisors påtegning på regnskaber.....	147
10.	Sammenlignende oversigt over lov om statsautoriserede revisorer (LSR) og lov om registrerede revisorer (LRR)	149
11.	Sammenlignende oversigt over virksomheds- bekendtgørelserne for henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer.....	163
12.	Erhvervs- og Selskabsstyrelsens skrivelse af 22. maj 1992 til Konkurrencerådet.....	168
13.	Konkurrencerådets henvendelse af 26. august 1992 til industriministeren.....	173
14.	Foreningen af Registrerede Revisorers udkast til Lov om offentligt godkendte revisorer, med bemærkninger.....	178

I.Del

Kommissionens forslag

1. Revisorkommissionens opgaver og sammensætning

1.1. Revisorkommissionens opgaver (kommissoriet)

Revisorkommissionen, der oprettedes i 1913 som en eksamenskommission, har ifølge lov om statsautoriserede revisorer (i det følgende LSR), § 4, stk. 2, som opgave at bistå Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med administrationen af denne lov. Kommissionen består foruden af en formand af 8 andre medlemmer, hvoraf 3 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 forretningskyndige, 2 særligt sagkyndige med hensyn til skatteret og skifteret, og 1 skal have nationaløkonomisk kundskab.

Ved skrivelse af 16. september 1992 (bilag 1) anmodede industriministeren Revisorkommissionen "om at foretage en nærmere gennemgang af revisorlovgivningen og tilknyttet lovgivning med henblik på at fremkomme med de nødvendige forslag til ændringer og tilpasninger til lovgivningen." Som baggrund for denne anmodning pegedes i skrivelsen på de allerede iværksatte ændringer af lovgivningen i forbindelse med den såkaldte "revisor-pakke" fra 1988 og ændringerne af årsregnskabsloven 1991 samt den første fase af en gennemgang af revisorerne forhold, der resulterede i et nu gennemført lovforslag om nyt disciplinærsystem for revisorer. Den nu igangsatte såkaldte 2. fase i lovgivningsarbejdet omfatter en gennemgang af den øvrige revisorlovgivning med henblik på at stille forslag om de nødvendige ændringer og tilpasninger.

Som emner for en sådan gennemgang af lovgivningen pegedes i skrivelsen af 16. september 1992 især på

sikringen af revisors rolle som offentlighedens tillidsmand,
sammenhængen mellem revision og rådgivning,
åremålsansættelse af revisor,
revisorers samarbejdsforhold,
revisorers konkurrencemæssige forhold,
hvor stor en del af et revisionsfirmas omsætning må hidrøre
fra et enkelt børsnoteret selskab,
relationer til den internationale udvikling,
ansvarsregler,
forsikring samt
"de forhold, der løbende rejses i den politiske debat."

I skrivelsen anmodedes udvalget om at afslutte sit arbejde i maj 1993. Denne frist er senere forlænget til udgangen af september 1993.

Kommissionens arbejde har ved flere lejligheder været nævnt i folketingsdebatten, bl.a. har en konkret sag givet anledning til at rejse spørgsmål om et revisionsfirmas adgang til at revidere regnskabet i en virksomhed, som har økonomisk interesse i revisionsfirmaet. Dette spørgsmål er overvejet i kommissionen og omtalt nedenfor s. 19.

Revisorkommissionen har gennemgået revisorlovgivningen dels i et antal plenarmøder dels i møder i arbejdsgrupper, der har haft til opgave at overveje særlige spørgsmål. I forbindelse med arbejdet har repræsentanter for Foreningen af Registrerede Revisorer haft lejlighed til at deltage i møder samt til at deltage i udarbejdelsen af nærværende betænkning.

1.2. Revisorkommissionens sammensætning

Formand (udnævnt pr. 15. september 1992):
Professor, dr.jur. et phil. Ditlev Tamm
Statsautoriseret revisor J.E. Hviid-Nielsen
Statsautoriseret revisor Jørgen Frank Jakobsen
Statsautoriseret revisor Arne Nielsen
Civildommer Thorkild Bendsen
Direktør Lise Friis
Retspræsident Erik S.M. Hansen
Direktør Mogens Munk
Professor Birgit Grodal
(udnævnt pr. 15. marts 1993)

Som repræsentant for Foreningen af Registrerede Revisorer har foreningens formand, registreret revisor Knud Colsted og foreningens juridiske konsulent, cand. jur. Jens Petri deltaget i en række af kommissionens arbejds møder.

Fuldmægtig Liselotte Bang og fuldmægtig Pernille Rubjerg Olsen, begge Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, har bistået kommissionen som sekretariat.

2. Baggrund

Den lovmæssige regulering af revisorerhvervet er forholdsvis ny, og behovet for en sådan regulering af erhvervet er snævert knyttet til erhvervslivets ekspansion, særligt siden begyndelsen af dette århundrede. Det er således naturligt, at den samfundsmæssige debat om erhvervslivets vilkår og funktion må inddrage reguleringen af virksomheden som revisor, hvis funktion med årene er blevet den at stå som offentlighedens garant for, at aflagte regnskaber er pålidelige. I forbindelse med diskussionen om særregler for de store børsnoterede selskaber med mulighed for øget indsigt i selskabernes virksomhed, om regnskabsprincipper og retningslinier for deres offentliggørelse, om ledelsesansvar og -beføjelser kan man derfor ikke komme uden om en drøftelse af, om der gennem ændringer også i revisorlovgivningen kan skabes en sikrere retstilstand på dette område.

De vigtigste regler om revisorer findes i lov om statsautoriserede revisorer fra 1967 med senere ændringer, LSR, (lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993) samt lov om registrerede revisorer fra 1970, LRR, (lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993).

En del af de spørgsmål, som nu rejses i den politiske debat, har tidligere været drøftet i Revisorkommissionen. I 1985 foreslog Revisorkommissionen som svar på en henvendelse fra industriministeren, at grænsedragningen mellem revisors rådgivning og assistance blev nærmere præciseret i bekendtgørelsesform, hvilket skete ved tilføjelse af et kapitel 3 til bekendtgørelsen om statsautoriserede revisors virke, sml. nedenfor s. 15.

Som led i en opstramning og modernisering af bestemmelserne om revision udstedte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i 1989 bekendtgørelse om revisors påtegning på regnskaber (påtegningsbekendtgørelsen), og samme år udstedtes en ny bekendtgørelse om statsautoriserede revisors virksomhed (virksomhedsbekendtgørelsen). Spørgsmålet om udformningen af revisors påtegning herunder særligt om revisors pligt til at "rejse faresignaler", når regnskabet gav anledning til særlig usikkerhed, blev drøftet i 1985, men ønsket om en lovændring blev dengang frafaldet.

I de senere år er tillige gennemført en række justeringer af aktieselskabslovgivningens regler om revision og regnskab (den såkaldte "revisor-pakke"), ligesom et nyt kapitel 8 a om revision føjedes til årsregnskabsloven i 1991. I 1992 vedtoges regler om styrkelse af kravene til selskabsledelsen, herunder bestemmelser, der forpligter bestyrelsen til at tage stilling til, om selskabets kapitalberedskab er tilstrækkeligt til enhver tid, samt til at

oplyse i årsberetningen for børsnoterede selskaber, hvorledes årets resultat har været i forhold til de offentliggjorte forventninger.

Lovgivningen om revisorer er senest ændret i 1992 - lovgivningsarbejdets såkaldte 1. fase - med oprettelse af et nyt disciplinærsystem for revisorer, hvilket letter klageadgangen.

En række stærkt omtalte økonomiske sammenbrud inden for dansk erhvervsliv har i de senere år rettet den politiske opmærksomhed mod bl.a. revisionen af større virksomheders regnskab og givet anledning til at rejse spørgsmål, om der gennem lovændringer kan skabes yderligere offentlighed omkring større selskaber, ske en styrkelse af erhvervslivet og opnås større sikkerhed mod økonomisk kriminalitet. Særligt kan henvises til forslag af 7. oktober 1992 til folketingsbeslutning om funktionsadskillelse og større åbenhed i børsnoterede selskaber (Beslutningsforslag B 4) og forslag af 17. november 1992 til nedsættelse af en kommission vedrørende økonomisk spekulation (Beslutningsforslag B 23).

En del af de spørgsmål, som blev rejst i de to beslutningsforslag, har været genstand for lovgivningsinitiativer, mens andre hører til dem, som er genstand for drøftelse i nærværende betænkning. Blandt de forslag, der stilles i Beslutningsforslag B 4, kan således fremhæves åremålsansættelse af revisor, adskillelse af rådgivnings- og revisionsopgaver, begrænsning af den del af en revisors omsætning, der må hidrøre fra et enkelt selskab, og pligt for revisor til at underrette fondsbørsen om forhold af betydning for kursdannelse. Beslutningsforslag B 23 nævner bl.a. en stramning af revisoransvaret i forbindelse med revision af årsregnskaber og strafferetligt ansvar for revisorer, som ikke overholder retningslinierne for udformningen af revisorankendelser.

Kommissionen har overvejet de opgaver, som varetages af henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer, lovgivningen for de to revisorgrupper og forskellene i uddannelse og kompetence. Herom henvises til kapitel 7, "Revisoreres samarbejds- og konkurrenceforhold".

Som en mere almen betragtning kan der være grund til at understrege, at lovgivningen kun rummer en del af de normer, som gælder for revisoreres virke. Lovgivningen kan kun fastlægge rammen for erhvervet, og det vil selv med en mere intensiv regulering ikke være muligt at forebygge alle de situationer, som har givet anledning til den offentlige debat om revisors pligter. Lige så vigtig som lovreguleringen er den enkelte revisors personlige integritet og evne til at leve op til de krav, som standen selv sætter for sit virke. Lovgivningen og lovgivningsinitiativerne viser vigtige signaler, men afgørende for et sundt økonomisk liv er tillige håndhævelsen af en almindelig hæderlighedsstandard og i den forbindelse den enkelte erhvervsleders og revisors dygtighed og personlige integritet. Revisors uafhængighed er et

grundprincip i lovgivningen, men dets gennemførelse er afhængig af den enkelte revisors evne og vilje til at håndhæve uafhængigheden. Det er derfor vigtigt at fremhæve, at der inden for standen foregår en løbende debat om revisorrollen og dens indhold samt, at en lang række regler for revisorers virke udarbejdes af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen af Registrerede Revisorer med henblik på at fastlægge normen for "god revisorskik." I forbindelse med fastlæggelsen af denne norm og udviklingen heri udgiver foreningerne således vejledninger inden for f. eks. revision, regnskabsaflæggelse, rådgivning og kvalitetskontrol, ligesom den internationale udvikling og internationale vejledninger danner baggrund herfor.

Kravet om, at arbejdet skal udføres i overensstemmelse med god revisorskik, omfatter alle revisors arbejdsområder, herunder at iagttage god revisionskik, god regnskabskik og god revisoradfærd samt overholdelse af kollegiale regler.

Der er endvidere grund til at fremhæve, at der inden for erhvervet, som det gælder andre liberale erhverv, er nedsat kollegiale organer, som udøver en betydelig grad af selvjustits over for standens medlemmer.

Debatten om revisorernes rolle har i vidt omfang taget sit udgangspunkt i stillingen for børsnoterede selskaber og dermed de største danske erhvervs-virksomheder. Børsnoterede selskaber skal revideres af to revisorer. Ifølge årsregnskabsloven skal den ene af disse to revisorer være statsautoriseret, og der er i lovgivningen begrænsninger med hensyn til størrelsen af den virksomhed, hvis regnskaber kan revideres af en registreret revisor. I det omfang diskussionen knytter sig til større virksomhed, har søgelyset derfor særligt været rettet mod den virksomhed, som udøves af statsautoriserede revisorer. En lang række af de spørgsmål, som rejses, vedrører imidlertid begge grupper af revisorer, og Revisorkommissionen har derfor ikke begrænset sig til de statsautoriserede revisorers forhold, men tillige inddraget forholdet til lovgivningen for registrerede revisorer.

Kommissionen har overvejet, om der i lighed med, hvad der er gældende for advokater, bør være pligt for revisorer til at være medlem af henholdsvis Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen af Registrerede Revisorer. En sådan pligt ville medføre, at medlemmer, som på grund af disciplinære forhold ekskluderes af foreningerne, mister retten til at virke som revisorer. Kommissionen er af den opfattelse, at indførelsen af en sådan pligt kun kan gennemføres efter forhandlinger med de respektive foreninger og efter overvejelser, som det ikke har været muligt at gennemføre inden for den tidsramme, som kommissionen har haft til sine drøftelser. Der kan imidlertid efter kommissionens opfattelse være grundlag for på et senere tidspunkt at tage dette spørgsmål op til overvejelse.

Kommissionen har endvidere overvejet, hvorvidt en gennemgang af revisorlovgivningen burde munde ud i et forslag om helt nye love for statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer eller, om ændringer burde indarbejdes i de bestående love. Under hensyntagen til formuleringen af kommissionens opgaver og den tidsramme, som står til rådighed, har kommissionen fundet det mest hensigtsmæssigt at fremsætte sine forslag inden for rammerne af den bestående lovgivning. Kommissionen er imidlertid opmærksom på, at der fra Foreningen af Registrerede Revisorers side er fremsat ønske om en helt ny revisorlovgivning. De synspunkter, som indeholdes i forslaget fra Foreningen af Registrerede Revisorer, der bringes nedenfor som bilag 14, er kommenteret af kommissionen nedenfor i det omfang, de vedrører emner, som omfattes af kommissionens kommissorium. Kommissionen finder ikke i øvrigt, at forslaget fra Foreningen af Registrerede Revisorer i den foreliggende skikkelse er et egnet grundlag for de aktuelle overvejelser om revisorlovgivningens udformning. Efter kommissionens opfattelse vil udarbejdelsen af en helt ny revisorlovgivning kræve langvarige forarbejder og en række drøftelser, bl.a. med de berørte revisororganisationer, som ikke kan foretages inden for en i forhold til den opgave, som er stillet kommissionen, rimelig tid.

Derimod kan der efter kommissionens opfattelse være grundlag for at overveje ændringer allerede nu i de administrative forskrifter udstedt i henhold til revisorlovene. Kommissionen skal således pege på, at det bør overvejes i forbindelse med gennemførelsen af kommissionens forslag at udarbejde en bekendtgørelse, som samler nye regler foruden de regler, som i dag er fordelt på en virksomheds- og en påtegningsbekendtgørelse.

Yderligere kan der efter kommissionens opfattelse være behov for en præcisering i loven af de opgaver, som varetages af revisorer. Kommissionen foreslår derfor, at der som en ny § 1 i LSR og LRR optages en bestemmelse, hvoraf fremgår, at revisors virksomhed omfatter såvel revision i bredere forstand som rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder. Det præciseres i den forbindelse, at kravene til revisor om omhu, nøjagtighed og god revisorskik gælder alle sider af revisors virksomhed. I en sådan indledende bestemmelse finder kommissionen desuden, at det bør finde udtryk, at revisor er offentlighedens tillidsmand, og at han skal udøve sin virksomhed i overensstemmelse hermed.

3. Udenlandske perspektiver

Det er ikke blot i Danmark, at der i de senere år har været ført debat om erhvervslivets vilkår og revisorernes placering i den forbindelse. I en række lande har revisorerhvervet været genstand for en kulegravning. Særligt kan henvises til diskussionen i USA og til den engelske såkaldte Cadbury-rapport, som på mange punkter har været normgivende for debatten ved at pege på en række spørgsmål i forbindelse med revisors rolle i samfundet, som er aktuelle i dag.

Revisorkommissionen har i forbindelse med sit arbejde indhentet oplysninger om stillingen i andre lande og henviser i forbindelse med sine overvejelser hertil, i det omfang sådanne erfaringer må anses for at have betydning for den danske diskussion herunder for spørgsmålet om det ønskelige i, at der i et vist omfang gælder ensartede regler for revisorer i forskellige lande. I den forbindelse henvises til EF-kommissionens 8. direktiv, som har til formål at skabe et ensartet grundlag for de uddannelsesmæssige krav, som må stilles til revisorer.

På nordisk plan kan særligt henvises til indgående drøftelser om revisoren og økonomisk kriminalitet i den nordiske betænkning "Revisorn och ekonomisk brottslighet (Nord. 1992:18). Endvidere kan henvises til Nordiska Revisorsförbundets rapport "Rambetingelserna för auktoriserade revisorer i Norden" (1992).

Der kan være grund til at fremhæve, at det er kommissionens indtryk, at uanset forskelle i detailreglerne, når det gælder revisorerhvervet i de enkelte lande, viser der sig ofte en høj grad af overensstemmelse, når det kommer til den praktiske anvendelse af reglerne. Debatten om revisorer har således vigtige internationale perspektiver, som også viser sig ved, at revisorforeningerne nøje følger udviklingen i erhvervet i andre lande.

4. Kommissionens overvejelser

Ved industriministerens skrivelse af 16. september 1992 (bilag 1) anmodes Revisorkommissionen om at foretage en nærmere gennemgang af revisorlovgivningen og tilknyttet lovgivning med henblik på at fremkomme med forslag til ændringer og tilpasninger. Kommissionens mere grundlæggende overvejelser og forslag fremlægges i dette og det følgende kapitel. En række spørgsmål er yderligere uddybet i kapitlerne 6-13.

4.1. Sammenhængen mellem rådgivning og revision

Sammenhængen mellem rådgivning og revision eller revisors "dobbeltrolle" hører til de spørgsmål, som hyppigt har været inddraget i debatten om revisors stilling, og der rejses spørgsmål, om revisor som både rådgiver og den, som efterfølgende skal kontrollere regnskaberne, kan komme i en konfliktsituation, der kan påvirke revisors habilitet, når det gælder fremførelsen af den fornødne kritik i forbindelse med regnskabsrevisionen. Undertiden tales ligefrem om "Dilemmaet mellem revision og rådgivning." I det følgende redegøres for hovedpunkterne af kommissionens overvejelser, idet der for en uddybende fremstilling henvises til redegørelsen nedenfor kapitel 6, "Revisors rolle som rådgiver".

Udgangspunktet er bestemmelsen i § 1, stk. 1, i bekendtgørelsen om statsautoriserede revisors virksomhed (bekendtgørelse nr. 125 af 28. februar 1989), hvorefter det er statsautoriserede revisors "hovedopgave at revidere årsregnskaber og andre regnskaber samt herudover at yde regnskabsmæssig assistance og rådgivning i forbindelse med opstilling og opgørelse af regnskaber m.v." Hertil knytter sig stk. 2, der bestemmer, at statsautoriserede revisorer endvidere kan "rådgive og yde assistance inden for tilgrænsende områder", og de bestemmes som "regnskabsvæsen, administrative systemer, budgetlægning, prospekter, finansiering, beskatning og økonomisk styring."

Ifølge bekendtgørelsens § 3, stk. 4, skal der i revisionsprotokollen indføres oplysning om opgavernes art og udførelse, når der mellem en virksomheds ledelse og revisor er truffet aftale om rådgivning og assistance i forbindelse med opstilling og opgørelse af regnskaber. Yderligere bestemmelser om revisors rådgivning findes i bekendtgørelsens kapitel 3, som føjedes til virksomhedsbekendtgørelsen i 1989 som led i "Revisorpakken", men som byggede på et forslag fra Revisorkommissionen allerede fra 1985. Det bestemmes her, at revisors rådgivning alene er "et bidrag **til**, at ledelsen kan

træffe beslutninger", samt at revisor ikke må "deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved vedkommendes stilling som uafhængig revisor vil kunne bringes i fare" (§ 6). Ved afgivelse af erklæringer i forbindelse med assistance og rådgivning skal revisor "redegøre for arbejdernes art og udførelse" (§ 7), og revisor har pligt til at oplyse om væsentlige fejl og mangler.

Det kan være vanskeligt at drage grænsen mellem revisors opgave som kontrollant og som rådgiver. Grænsedragningen og diskussionen af revisors "dobbeltrølle" har imidlertid indtaget en central plads i debatten på grund af den stadig større del af revisors arbejde, som har karakter af "rådgivning" i bred forstand. De væsentligste områder er nævnt i virksomhedsbekendtgørelsens § 1, stk. 2, som i skrivelse af 20. december 1989 fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er præciseret således, at rådgivning kan vedrøre organisatoriske forhold, herunder personaleudvikling og ledelsesrådgivning i bredeste forstand, finansiell rådgivning, formidling af virksomhedsoverdragelse og forsikringsrådgivning.

Det er oplyst, at den del af de statsautoriserede revisors omsætning, der hidrører fra "rådgivningsdelen" i 1990 udgjorde ca. 30%.

Revisorkommissionen har i forbindelse med sine drøftelser af dette spørgsmål indhentet udtalelser fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen af Registrerede Revisorer samt haft lejlighed til drøftelser med en række udvalgte større revisionsvirksomheder.

Kommissionen har særligt været opmærksom på det dilemma, som kan opstå, såfremt revisor efter at have fungeret som rådgiver f.eks. med henblik på en virksomheds økonomi efterfølgende reviderer et regnskab, og der skal tage stilling til resultatet af rådgivning, som ikke har vist sig hensigtsmæssig. Over for denne ulempe står fordelene for klienten ved at indhente råd hos en revisor, som kender virksomheden.

Det er kommissionens opfattelse på baggrund af de indhentede udtalelser, at rådgivning finder sted på alle niveauer og inden for alle typer af selskaber. I større revisionsfirmaer vil det ofte være forskellige revisorer, som står for rådgivningen og for revisionen. Revisors opgave skal være begrænset til selve rådgivningen og ikke gå ud på at tage medansvar for beslutninger. Forholdene synes her at være forskellige for større og mindre virksomheder. I større virksomheder træffes beslutninger alene af ledelsen. I mindre virksomheder er mulighederne for et "modspil" over for revisors råd ofte mindre, og rådgivningen vil spille en større rolle for beslutningen. Her over for står det hensyn, at mindre virksomheder ofte bedst og undertiden udelukkende kan støtte sig til råd fra revisor, som kender virksomheden og har en økonomisk indsigt, som ledelsen af firmaet muligt savner. Således har Foreningen af Registrerede Revisorer lagt vægt på denne forskel mellem

større og mindre virksomheder og fremhævet, at "det endnu ikke har kunnet dokumenteres, at revisors rådgivende funktion har haft negativ indflydelse på den udførte revision."

Dilemmaet mellem rådgivning og revision kendes også i andre lande. I de øvrige nordiske lande, England, Tyskland og Holland findes ingen regler, som forbyder rådgivning, der går ud over det rent regnskabstekniske. I USA er der kun meget få begrænsninger med hensyn til rådgivning. Derimod findes i Frankrig og Italien regler om begrænsning af retten til at rådgive en revisionsklient. Lignende regler var foreslået optaget i udkast til EF-kommissionens 5. selskabsdirektiv, men disse bestemmelser er udgået, efter at de blev udsat for kritik.

Det er kommissionens opfattelse, at spørgsmålet om omfanget af revisors rådgivning spiller en vigtig rolle i debatten om revisors uafhængighed. Kommissionens undersøgelser og drøftelser har dog ikke givet anledning til større betænkelighed ved den nuværende praksis. Særligt kan fremhæves, at der ikke over for kommissionen har været fremført eksempler på misbrug eller uregelmæssigheder i forbindelse med regnskabsaflæggelse som følge af revisors rådgivning. Når samtidig henses til den danske erhvervsstruktur med mange mindre og mellemstore virksomheder, må kommissionen efter det oplyste gå ud fra, at rådgivning spiller en vigtig rolle, og at begrænsninger af retten til rådgivning af revisionsklienter tværtimod vil skabe vanskeligheder. Når det gælder børsnoterede selskaber, er det kommissionens opfattelse, at rådgivning ikke påvirker revisors uafhængighed i forhold til ledelsen på en sådan måde, at det kan give anledning til at indføre begrænsninger. Større revisionsvirksomheder, der reviderer børsnoterede selskabers regnskaber, vil som regel have særlige rådgivningsafdelinger, og det vil derfor ikke være den generalforsamlingsvalgte revisor, der selvstændigt yder rådgivning ud over det revisions- og regnskabstekniske (jf. Beslutningsforslag B 4, nr. 3). På denne baggrund finder kommissionen, at de bestående regler på hensigtsmæssig måde afgrænser området for revisors rådgivning, men at der til gengæld kan være behov for at præcisere, at de krav, som stilles til revisorer med hensyn til egentlige revisionsopgaver også finder anvendelse på revisors rådgivningsvirksomhed. Kommissionen foreslår derfor, at det præciseres, at reglerne om uafhængighed og "god revisorskik" også gælder rådgivning. Yderligere finder kommissionen, at der kan være anledning til i de af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udstedte administrative forskrifter om revisorer at præcisere, at visse former for rådgivningsvirksomhed fra revisors side af rent forretningsmæssig art, f. eks. marketing, falder uden for revisors kompetence.

4.2. Revisors uafhængighed

En række bestemmelser i revisorlovgivningen tilsigter at sikre revisors

såvel generelle som specielle uafhængighed, der er et grundprincip i lovgivningen. Opfattelsen af revisor som uafhængig er afgørende for tilliden til dennes virksomhed. Styrkelsen af revisors uafhængighed må derfor altid spille en central rolle i komplekset af lovbestemmelser om revisorer. Samtidig gælder det her, som andre steder, hvor lovgivningen forudsætter uafhængighed, at der er tale om en uhåndgribelig faktor, som i høj grad afhænger af uddannelse, personlig etik og standens samlede krav til sine medlemmer. Enhver lovbestemmelse er magtesløs over for bevidst tilsidesættelse eller undergravning ved kriminel adfærd. Det er derfor vigtigt, at enhver diskussion om lovgivningen ledsages af en almindelig drøftelse af de almindelige krav, som må stilles til revisorer. Kommissionen har lagt stor vægt på at inddrage revisorernes faglige foreninger i denne drøftelse. Kommissionen har drøftet en række sider af kravene til revisors uafhængighed, som her forelægges som spørgsmål om ejerforhold, honorar og varigheden af ansættelsesforholdet. Det er kun en del af de mange spørgsmål, som knytter sig til uafhængigheden. Som det vil fremgå af de her fremførte mere almindelige betragtninger, er der efter kommissionens opfattelser imidlertid grænser for, hvad der på dette område kan opnås ad lovgivningsvejen, og kommissionen har derfor ment at kunne begrænse sig til disse hovedpunkter, som i særlig grad har været fremme i den offentlige debat. Der henvises herved til gennemgangen i det følgende, som suppleres af kapitel 8, "Revisors økonomiske uafhængighed".

4.2.1. Revisors ejerforhold

4.2.1.1. Hvilke former for virksomhed er forenelige med stillingen som revisor?

I LSR § 10, stk. 1 og 2, er opregnet en række stillinger, som er uforenelige med revisorgerningen. Det gælder offentlig ansættelse, virksomhed som advokat og stillinger i erhvervsvirksomheder eller institutioner, som driver anden erhvervsvirksomhed end revision. Listen over med revisorgerningen uforenelige hverv er yderligere suppleret i virksomhedsbekendtgørelsens § 2, som præciserer og udvider forbudet i lovens § 10, stk. 2, med en nærmere opregning af "anden virksomhed", der betragtes som uforenelig med stillingen som statsautoriseret revisor. Ifølge LSR § 10, stk. 2, sidste pkt., kan der dispenseres fra forbudet, såfremt det skønnes at virksomheden er "uden indflydelse på den pågældendes stilling som uafhængig revisor."

Kommissionen har drøftet, om udviklingen i revisionsbranchen giver anledning til ændringer i forbudets rækkevidde i relation til visse former for virksomhed. Ifølge virksomhedsbekendtgørelsens § 2 må revisor ikke drive "forlagsvirksomhed." Spørgsmålet har således været rejst om afgrænsningen af dette forbud i relation til forlagsvirksomhed, som går ud over vederlagsfri eller rent omkostningsdækkende publikationsvirksomhed,

men hvor der er tale om konkurrence med selvstændige forlag. Det har også været drøftet, hvorledes "kursusvirksomhed" afgrænses i forhold til forbudet mod erhvervsudøvelse. For både forlags- og kursusvirksomhed kan det diskuteres, om der bør indføres et forbud mod annoncering. Endvidere har kommissionen drøftet, om der med hensyn til "udlejningsvirksomhed" bør sondres mellem erhvervsmæssig og dermed forbudt og tilladt ikke-erhvervsmæssig udlejningsvirksomhed, jf. nedenfor kapitel 8, "Revisors økonomiske uafhængighed", s. 93.

Ifølge LSR § 11, stk. 2, kan der i tilknytning til revisionsvirksomhed etableres "forvaltningsvirksomhed." Sådan virksomhed er ikke omtalt i virksomhedsbekendtgørelsens § 1 og må da også anses for utypisk og næppe forenelig med revisorhvervet. Kommissionen skal derfor foreslå, at ordene "og eventuelt i forbindelse hermed forvaltningsvirksomhed" i LSR § 11, stk. 2, udgår.

Kommissionen har drøftet i hvilket omfang revisor bør have mulighed for at deltage i selskaber, som driver anden form for virksomhed end revision. Det er kommissionens opfattelse, at hensynet til bevarelse af tilliden til revisors uafhængighed taler for, at de gældende regler om virksomhed, der er uforenelig med revisorgerningen, suppleres af en regel om, at revisor heller ikke må besidde ejerandele af selskaber, som driver anden virksomhed end revisionsvirksomhed, såfremt revisor har en betydelig økonomisk interesse i selskabet. Kommissionen har herved ment, at der kan ses bort fra interesser i størrelsesordenen 15% og derunder.

Kommissionen finder, at de i virksomhedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nævnte begrænsninger i revisors virksomhed bør optages i selve loven, og foreslår derfor, at indholdet af § 2, stk. 1, indsættes som selvstændigt punktum i lovens § 10, stk. 2, samt at udtrykket "virksomhed, der kan sidestilles hermed" erstattes af et delvist citat fra lovens § 10, stk. 2, sidste pkt., nemlig følgende:

"... eller nogen anden virksomhed, der har indflydelse på den pågældendes stilling som uafhængig revisor".

4.2.1.2. Andres økonomiske interesser i revisionsfirmaer

Ifølge LSR § 13, stk. 1, nr. 3, må ingen statsautoriseret revisor afgive erklæring i regnskabsmæssige forhold, når den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, har en mere betydelig økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet. Bestemmelsen blev indsat i loven i 1984. Den bygger på en forudsætning om, at et revisionsfirma kan ejes helt eller delvist af andre end statsautoriserede revisorer, f. eks. selvejende institutioner, selskaber

eller virksomheder. Udelukket er ifølge bestemmelsens ordlyd revision eller afgivelse af erklæring til en ejer, som har "en mere betydelig økonomisk interesse" i revisionsfirmaet, hvormed tænkes på en ejerinteresse, der medfører indflydelse, f. eks. af et sådant omfang, at den giver adgang til valg af et eller flere bestyrelsesmedlemmer. Der kan også være tale om lånekapital, kaution eller garantistillere for revisionsvirksomheden.

I forbindelse med gennemførelsen af den såkaldte 1. fase af ændringerne i revisorlovgivningen (om disciplinærsystemet) fremsattes af et mindretal (SF og FP) i Folketingets Erhvervsudvalg forslag om en ændret formulering af denne bestemmelse: "3) den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, er direkte eller indirekte interessent, aktionær, anpartshaver eller har lignende ejerandele, eller virksomheden i øvrigt har en mere betydelig økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet."

Forslaget blev ikke medtaget i 1. fase og blev derefter genfremsat som selvstændigt lovforslag (L 267) den 14. april 1993. I begrundelsen for forslaget henvises til ønsket om at styrke revisors uafhængighed. Forud for lovforslagets fremsættelse rejstes i Folketinget spørgsmål (S 648) om Revisionsinstituttet af 1920 A/S og dets revision af selskaber og institutioner, som hørte til samme ejergruppe.

Spørgsmålet er også rejst af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, der har nævnt behovet for at overveje, om kun statsautoriserede revisorer bør kunne eje kapitalandele eller have interesser i revisionsvirksomheder, hvortil der er knyttet statsautoriserede revisorer. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer foreslår ligeledes, at det overvejes at ændre ordlyden af LSR § 13, stk. 1, nr. 3, således at der i stedet for "en mere betydelig økonomisk interesse" tales om "mere end en uvæsentlig økonomisk interesse."

Kommissionen er enig med såvel Erhvervsudvalgets mindretal som Foreningen af Statsautoriserede Revisorer i, at der er behov for en skærpelse af bestemmelsen i LSR § 13, stk. 3, således at kun revisorer kan være ejere af revisionsfirmaer og således, at revision udelukkes, når den, for hvem revisionen udføres, har en mere end ubetydelig økonomisk interesse i revisionsvirksomheden. Spørgsmålet er, om ikke kriteriet bør strammes, således at enhver - selv den mindste - økonomiske interesse udelukker adgang til revision. Kommissionen foreslår således på grundlag af sine drøftelser en skærpelse af de gældende regler om, hvilke virksomheder revisor kan revidere. Udelukket er således virksomheder, som har nogen form for økonomisk interesse i revisionsfirmaet, også f. eks. i form af lån eller andet end almindelig samhandel.

Denne skærpelse skal ses i forbindelse med en yderligere skærpelse, som gælder reglerne om revisionsvirksomheder, der drives i selskabsform.

Kommissionen foreslår således, at aktier, anparter eller andre ejerandele alene må indehaves af revisorer, sml. herom nedenfor kapitel 7, "Revisorer's samarbejds- og konkurrenceforhold", s.86. En sådan regel bør muligt forbindes med en pligt til at notere aktier i revisionselskabet på navn, således at ejerforholdet er afklaret.

Et spørgsmål svarende til spørgsmålet om Revisionsinstituttet af 1920 A/S er i maj 1993 stillet til industriministeren af Folketingets Erhvervsudvalg vedrørende Kommunernes Revisionsafdeling.

På baggrund af industriministerens svar finder et flertal i Erhvervsudvalget det principielt uheldigt, at en virksomhed, som skal revideres, er ejer eller medejer af en virksomhed, som skal foretage revision, men flertallet henholder sig til at afvente Revisorkommissionens udredningsarbejde vedrørende revisorlovgivningen.

Uanset at revisorerne i Kommunernes Revisionsafdeling hverken henhører under Foreningen af Statsautoriserede Revisorer eller Foreningen af Registrerede Revisorer, er Revisorkommissionen af den opfattelse, at de generelle uafhængighedsbestemmelser, der ovenfor er redegjort for, også bør være gældende for Kommunernes Revisionsafdeling. Dette indebærer, at de kommuner, der får deres regnskaber revideret af Kommunernes Revisionsafdeling, ikke bør have nogen form for interesse i Kommunernes Revisionsafdeling.

4.2.1.3. Revisors økonomiske interesse i den reviderede virksomhed

Ifølge LSR § 13, stk. 4, kan revisor ikke foretage revision, når han selv eller nærtstående familiemedlemmer har "en mere betydelig økonomisk interesse" i den virksomhed, som skal revideres. Det foreslås, at der sker en skærpelse som i § 13, stk. 1, nr. 1, således, at revision er udelukket, når der er tale om "mere end en ubetydelig økonomisk interesse."

4.2.2. Revisors honorar

4.2.2.1. Honorarbegrænsning

Kommissionen har drøftet, om der bør sættes en grænse for, hvor stor en del af et revisionsfirmas omsætning, der må hidrøre fra et enkelt børsnoteret selskab eller en enkelt klient i øvrigt.

I Beslutningsforslaget B 4 foreslås indført en regel om, at "Fra et børsnoteret aktieselskab og dets datterselskaber må intet revisionsfirma have mere end 15% af sin omsætning."

I en række lande findes revisoretiske regler, som tilsigter at værne om revisors uafhængighed ved at begrænse den andel af hans indtjening, som må hidrøre fra et enkelt selskab. Der er dog ikke angivet en bestemt størrelse af denne honorarandel, og det er en udbredt opfattelse, at der bør være en vis fleksibilitet, bl.a. da andelen af indtjening kan veksle fra år til år. I Tyskland findes en regel, hvorefter revisor er afskåret fra at revidere, hvis han eller en kollega har haft mere end halvdelen af sin indtjening på samme klient inden for de sidste fem år eller på virksomheder, hvor klienten ejer mere end 20% af kapitalen.

Det er kommissionens opfattelse, at det er af betydning for revisors uafhængighed, at indtjeningen er fordelt på flere klienter, og at det er uheldigt, såfremt indtægterne fra et enkelt selskab eller anden kunde udgør en uforholdsmæssig stor andel af en revisors indtjening. Det er vanskeligt at fastlægge en bestemt overgrænse, og det er kommissionens opfattelse, at der kan være behov for en vis fleksibilitet. En grænse for denne andel i størrelsesordenen 15% forekommer rimelig, men kommissionen har dog ikke villet foreslå en sådan fast regel, der kan komme til at virke for stift, optaget i lovgivningen, men vil i stedet foreslå, 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 hans uafhængighed. Vurderingen af, om der er tale om en for stor honorarandel fra en enkelt virksomhed, bør ikke afgøres på grundlag af omsætningen for et enkelt år, men bør ses over en periode af tre år for at undgå tilfældige udsving som følge af ekstraordinære opgaver eller lignende.

4.2.2.2. Honorar afhængigt af økonomisk resultat

Ifølge LSR § 14, stk. 3, må statsautoriserede revisorer ikke betinge sig et højere vederlag for deres arbejde, end der kan anses for rimeligt. Ej heller må de, jf. § 14, stk. 3, "betinge sig et vederlag, der er gjort afhængigt af det økonomiske resultat af arbejdet". En tilsvarende bestemmelse gælder for registrerede revisorer. Meningen med reglen er at hindre, at revisors uafhængighed gøres illusorisk, ved at han bliver økonomisk interesseret i udfaldet af en sag.

Kommissionen har drøftet, om bestemmelsen bør være til hinder for en anvendelse af det såkaldte "no cure - no pay" princip, således at revisors honorar bortfalder, såfremt et projekt ikke gennemføres, eller om andre beregningsmodeller for honorar, som ikke direkte er afhængig af det økonomiske resultat af arbejdet, bør være omfattet af forbudet i LSR § 14, stk. 3, sml. nedenfor kapitel 9, "Revisors honorarberegning".

Et forbud mod aftaler af typen "no cure - no pay" vil fratage revisorer adgang til at deltage i risikoen ved at bistå en klient, som alene eller i et

"joint venture"-projekt tager et forretningsmæssigt initiativ med en usikker økonomisk prognose. Efter kommissionens opfattelse er der ikke behov for at forbyde aftaler af denne art. Derimod foreslår kommissionen, at bestemmelsen i § 14, stk. 3, skærpes, således at størrelsen ikke blot ikke kan betinges af det økonomiske resultat, men således at størrelsen af honoraret heller ikke kan gøres afhængig af andre økonomiske konsekvenser af arbejdet, f. eks. klientens omsætning eller balancesum.

4.2.3. Åremålsansættelse og rotation

I Beslutningsforslag B 4 nævntes som pkt. 2: "I et børsnoteret selskab skal ingen kunne være generalforsamlingsvalgt revisor i mere end 5 år." Forslaget er inspireret af et amerikansk forslag fra Securities and Exchange Commission, der imidlertid ikke har ført til lovgivningsinitiativer i USA, og ideen er "frem for alt at nye øjne skal se på de børsnoterede selskaber." Liggende tanker om åremålsansættelse af revisorer drøftedes i Revisorkommissionen i 1985 i sammenhæng med de daværende overvejelser om behov for lovændringer, men førte ikke dengang til lovinitiativer. Tanken bag Beslutningsforslag B 4 er ikke at kræve et fuldstændigt skifte af revisorfirma, men evt. blot at en anden revisor fra samme firma efter fem år skal overtage revisionen.

Ved drøftelsen af Beslutningsforslag B 4 tog en række af Folketingets medlemmer afstand fra tanken bag forslaget. Det fremhævedes bl.a., at de problemer, som har knyttet sig til, hvad der betragtes som "de senere års skandaler" i erhvervslivet, i højere grad skyldtes hyppige revisorskift end den omstændighed, at den samme revisor i en årrække er knyttet til en virksomhed. Det fremhævedes også, at forslaget vil virke fordyrende på revisordyden og snarere end at styrke vil svække revisionen.

Kommissionen har indhentet udtalelse fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, som ikke kan anbefale en regel, som forhindrer genvalg af revisorer efter fem års virke. Der peges i den forbindelse på, at "svigt i den udførte revision oftest viser sig i det første eller de to første år efter, at en ny revisor er tiltrådt."

Det bemærkes, at EF-kommissionens forslag til 5. selskabsdirektiv i sin seneste udformning giver mulighed for genvalg af revisorer.

Yderligere henvises til reglen om, at der ved revision af børsnoterede selskabers regnskaber skal medvirke to revisorer. Denne regel imødekommer ønsket om, at nye og friske øjne ser på regnskabet.

Efter det for kommissionen oplyste, varetages revisionen af børsnoterede selskaber i meget vidt omfang af store revisionsfirmaer, hvor revision af

sådanne regnskaber indgår i uddannelsen af nye revisorer. Der sker således i praksis en betydelig rotation og udskiftning af medarbejdere, som betyder, at det kun sjældent vil være den samme medarbejder, som i en lang årrække har eneansvaret for regnskabets revision.

Det er af de her anførte grunde, som er nærmere uddybet i kapitel 10, "Åremålsansættelse af revisor", Revisorkommissionens opfattelse, at der ikke er grund til at ændre de gældende danske, lovbestemmelser, hvorefter det er selskaberne selv, som fastsætter den periode, som revisor vælges for med adgang såvel til genvalg som til at afsætte revisor inden periodens udløb.

4.3. Revisorers samarbejds- og konkurrenceforhold

Ifølge LSR § 9 må statsautoriserede revisorer eller revisionselskaber kun have mere end ét kontorsted, hvis hvert kontor ledes af en til virksomheden knyttet statsautoriseret revisor, der kun er leder af det pågældende kontor. Ifølge lovens § 11 må statsautoriserede revisorer kun drive revisionsvirksomhed sammen med andre statsautoriserede revisorer. Således · som bestemmelsen er formuleret, forhindrer den derimod ikke, at der i ejerkredsen, såfremt der er tale om selskaber med begrænset ansvar, findes andre end statsautoriserede revisorer, se i øvrigt nedenfor kapitel 7, "Revisorers samarbejds- og konkurrenceforhold".

Ved skrivelse af 26. august 1992 har Konkurrencerådet i en henvendelse til industriministeren (bilag 13) i medfør af konkurrencelovens § 15 anbefalet en lempelse af de restriktioner, som gælder med hensyn til statsautoriserede revisorers kontorsted, samarbejde med andre end revisorer og statsautoriserede revisorers ansættelsesforhold. Det drejer sig om bestemmelserne i LSR § 9, stk. 1, om kontorsteder, samt § 11, stk. 1 og 2.

Reglen i LSR § 11 tilsigter ligesom reglen i § 10, jf. ovenfor s. 18, at beskytte revisors generelle uafhængighed ved at foreskrive regler om samarbejdet med andre end revisorer. LSR § 11, stk. 1, indeholder et forbud mod, at revisorer driver nogen form for revisionsvirksomhed sammen med andre end statsautoriserede revisorer, mens LSR § 11, stk. 2, bestemmer, at statsautoriserede revisorer kun må tage ansættelse hos andre statsautoriserede revisorer, i selskaber eller i fonde, hvis eneste formål er at drive revisionsvirksomhed. Det sikres herved, at en statsautoriseret revisor ikke gennem sit ansættelsesforhold bliver pålagt opgaver eller omfattet af normer og retningslinier, som er uforenelige med hans pligter som revisor.

Der er ligeledes sat grænser for samarbejdet mellem registrerede revisorer og statsautoriserede revisorer. En statsautoriseret revisor kan kun tage ansættelse hos en registreret revisor, såfremt den statsautoriserede revisor deponerer sin autorisation (LSR § 10, stk. 4). Der findes ikke bestemmel-

ser, der hindrer, at en registreret revisor tager ansættelse hos en statsautoriseret revisor.

Med hensyn til reglen i § 11, stk. 2, er det kommissionens opfattelse, at bestemmelsen bør opretholdes, da der - også når henses til nye uddannelseskrav for registrerede revisorer - fortsat er stor forskel på uddannelseskravene til de to grupper af revisorer samt store forskelle i deres faktiske erhvervsudøvelse. Der henvises i øvrigt til den mere udførlige begrundelse, nedenfor kapitel 7, "Revisorers samarbejds- og konkurrenceforhold", s. 75 f., og s. 86 f., sml. også Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skrivelse af 22. maj 1992 (bilag 12).

Som en mere almindelig betragtning skal Revisorkommissionen i anledning af Konkurrencerådets henvendelse fremhæve, at uanset om der kan anføres en række betragtninger til støtte for fordele ved en liberalisering af adgangen til erhvervsudøvelse, taler efter kommissionens opfattelse en samlet bedømmelse af revisorstandens særlige forhold for en bevarelse af de gældende bestemmelser i LSR. Revisorkommissionen finder herved, at hensynet til revisors uafhængighed, som de pågældende bestemmelser tilsigter at beskytte, må veje tungere end de mere almene betragtninger om begrænsninger i erhvervsfriheden, som begrunder Konkurrencerådets henvendelse.

Kommissionen har i forbindelse med sine overvejelser om revisorers samarbejds- og konkurrenceforhold drøftet, om der ikke snarere end en liberalisering af reglerne om indskrænkninger i revisors samarbejdsmuligheder er behov for regler, som yderligere sikrer revisors uafhængighed af andre. I den forbindelse har kommissionen drøftet en ændring af reglerne om revisorers samarbejdsforhold i henseende til ejerskab af revisionsvirksomheden og herunder særligt, om der er behov for en skærpelse af reglerne, således at alene statsautoriserede revisorer kan eje eller besidde andele i revisionselskaber. Revisorkommissionen vil således foreslå en stramning af reglerne om ejerskab til revisionsvirksomheder. Kommissionen har drøftet forskellige løsningsmodeller, nemlig både en regel om, at revisionsselskaber alene må ejes af revisorer, og forslag om, at revisorernes ejerandel skal være mindst 50%. Kommissionen er nået til det resultat, at der for klarest muligt at fastslå revisors uafhængighed af andre interesser bør gennemføres en regel i lighed med reglen om advokatvirksomhed i selskabsform, således at alene revisorer kan eje revisionselskaber. Dog bør der gives visse fonde adgang til at eje andele af revisionsvirksomheden.

I forbindelse med den her nævnte skærpelse foreslås endvidere en regel om, at bestyrelsesmedlemmer i revisionselskaber selv skal drive aktiv virksomhed som revisorer. Det bør dog overvejes, om ikke hensynet til en alsidig sagkundskab i bestyrelsen kan tale for, at der åbnes mulighed for, at enkelte bestyrelsesmedlemmer kan have anden beskæftigelse, f. eks. en advokat.

Det bemærkes, at i modsætning til advokatvirksomhed vil revisionsvirksomhed fortsat kunne drives i anden selskabsform end aktie- og anpartsselskabsformen.

4.4. Revisors forsikringsforhold

Formentlig alle praktiserende revisorer tegner en ansvarsforsikring, som kan dække det betydelige erstatningsansvar, som revisor kan pådrage sig ved forsømmelse i forbindelse med revisionen. LSR § 1, stk. 2, nr. 6, stiller krav om en videregående dækning, idet det foreskrives, at revisorerne har "forsikret eller stillet sikkerhed for mindst 500.000 kr. mod økonomisk ansvar, som måtte pådrages under udførelsen af hvervet..." Denne ordning går videre end en ansvarsforsikring, idet den dækker imod ethvert tab herunder forsætlig skadesforvoldelse.

Spørgsmålet om forældelse af krav mod garantiforsikringen har været drøftet i den senere tid som følge af forsikringsselskabernes vanskeligheder ved at tegne genforsikring for krav, som ikke undergives 5-årig forældelse, men er omfattet af Danske Lovs 20-årige forældelsesfrist, jf. D.L. 5-14-4. Der er i den forbindelse stillet forslag om at begrænse forældelsesfristen til 5 år.

Om disse og andre forsikringstekniske spørgsmål henvises til gennemgangen i kapitel 11, "Revisors forsikringsforhold".

Kommissionen har overvejet, om garantiforsikringen bør suppleres af en ansvarsforsikringsordning evt. med selvrisiko.

Det er kommissionens opfattelse, at der er behov for regler om lovpligtig ansvarsforsikring for revisorer. I betragtning af spørgsmålets tekniske karakter har kommissionen ikke ment, at selve loven bør tynges med mere detaljerede forsikringsbestemmelser, men at der bør gives Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en bemyndigelse til at fastsætte de nærmere regler herom.

4.5. Revisors strafansvar

Kommissionen har drøftet, om der er behov for en skærpelse af de gældende regler om revisors strafansvar. Af betydning er særligt straffelovens § 152 b om tavshedspligt, §§ 155-57 om forbrydelser i offentlige forhold, berigelsesforbrydelser, skattesvig, aktieselskabsdelikter m.v., således aktieselskabslovens § 161 og årsregnskabslovens § 65, som indeholder straffebestemmelser. Også revisorlovene indeholder hjemmel for sanktioner ved overtrædelse. Yderligere er gennemført et system af disciplinærstraffe, som senest er ændret i 1992. Klager over revisorer kan således indbringes for

disciplinærnævn, der kan tildele revisorer advarsler eller bøder op til kr. 200.000 eller for revisionsvirksomheder op til kr. 500.000

Spørgsmålet om revisors ansvar er blevet drøftet og også rejst i Folketinget i forbindelse med en artikel af advokat Eskil Trolle i tidsskriftet *Lov & Ret* i foråret 1993 om, at regnskabsreglerne i vidt omfang overtrædes. Heroverfor er det blevet påpeget, at flere af disse overtrædelser har en mere formel karakter, som ikke påvirker regnskabets karakter af et "retvisende billede". Det er kommissionens opfattelse, at der gennem denne debat er skabt opmærksomhed om dette spørgsmål. Det er således vigtigt, at revisorerne er opmærksom på de her påpegede uregelmæssigheder, men kommissionen finder på den anden side, at der imidlertid i højere grad er behov for at indskærpe gældende regler end for fastsættelse af nye straffebestemmelser.

Der kan herved også henvises til en artikel af ekstern lektor, advokat Lars Bo Langsted, som i *Revision og Regnskabsvæsen* 10/1992 konstaterer, at "de fornødne straffemuligheder findes her i landet", og at vi må "konkludere, at der ikke herhjemme er noget behov for at ændre på de ansvarsmæssige regler..."

Kommissionen kan tilslutte sig denne opfattelse og finder derfor ikke, at der er behov for yderligere regler om eller en skærpelse af reglerne om revisors strafansvar, udover hvad der følger af de foreslåede ændringer af denne lov.

4.6. Revisors gæld til det offentlige

I 1992 indsattes i LSR som § 1, stk. 3, (og en tilsvarende bestemmelse i LRR) om, at beskikkelse som statsautoriseret revisor kan nægtes den, der "har en betydelig forfalden gæld til det offentlige, hvorved forstås beløb i størrelsesordenen 50.000 kr. og derover". Ifølge § 5 a kan beskikkelsen frakendes, såfremt revisor "har betydelig forfalden gæld til det offentlige, hvorved forstås beløb i størrelsesordenen 100.000 kr. og derover. Beskikkelsen kan frakendes på tid fra 1 til 5 år eller indtil videre". Baggrunden for disse lovændringer, som tillige gennemførtes for andre liberale erhverv, er en forstærket indsats for at nedbringe store restancer til det offentlige.

Ifølge bemærkningerne til lovforslaget tænkes på "en betydelig forfalden gæld", og det anføres, at der er tale om gæld "navnlig i form af skatterestancer og manglende momsindbetalinger" i forbindelse med udøvelsen af erhvervet. Efter kommissionens opfattelse er der behov for at skærpe reglerne, således at bestemmelsen ikke forstås i overensstemmelse med disse indskrænkninger, sml. herved bemærkningerne til en tilsvarende bestemmelse i lov om omsætning af fast ejendom, hvor det hedder, at kravet er "ubetinget og er således en stramning i forhold til reglerne for de øvrige

liberale erhverv." Efter kommissionens opfattelse bør en lignende stramning gælde revisorers gæld til det offentlige.

Kommissionen skal ikke undlade at påpege det uheldige i, at udtrykket "en betydelig forfalden gæld til det offentlige" i loven benyttes i to forskellige betydninger i § 1, stk. 3, og § 5 a. Kommissionen foreslår derfor en forenkling af bestemmelserne. Efter kommissionens opfattelse er det mindre heldigt i selve loven at nævne beløbsgrænser. I betragtning af, at tilsvarende beløbsgrænser er indsat i andre love om liberale erhverv, vil kommissionen ikke foreslå beløbsgrænserne fjernet fra loven, men alene pege på de behov for ajourføring, der kan nødvendiggøres af ændringer i penges værdi. Der henvises til kapitel 12, "Revisors gæld til det offentlige", nedenfor s. 117.

Det bemærkes yderligere, at bestemmelsen om gæld til det offentlige ikke finder anvendelse på revisionsvirksomheder, der drives i selskabsform. Om denne ulighed henvises til kapitel 12, nedenfor s. 119.

4.7. Revisors kompetence, rapportering og tavshedspligt

Lovgivningen indeholder en række regler om revisorers kompetence. Særligt kan foruden reglerne i lovene om statsautoriserede og registrerede revisorer henvises til årsregnskabsloven (ÅRL), som fastslår revisors kompetence med hensyn til revision af koncernregnskaber (§ 61 g, stk. 2), og giver revisor krav på at få de fornødne oplysninger fra ledelsen (§61 h) samt ret til at foretage de fornødne undersøgelser. Efter ÅRL § 61 e, stk. 4, har en fratrædende revisor pligt til at oplyse en tiltrædende revisor om grunden til sin fratræden, og revisor skal desuden give meddelelse om sin fratræden til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og i visse tilfælde til Fondsbørsen. ÅRL fastslår yderligere revisors ret og eventuelle pligt til at være til stede på generalforsamlingen og hans pligt til at påtegne regnskabet og føre revisionsprotokol. Det er kommissionens opfattelse, at gennemførelsen af de senere års ændringer i selskabslovgivningen og regnskabslovgivningen har medvirket til at styrke revisors kompetence og uafhængighed i forhold til selskabsledelsen. Når disse lovændringer ses i sammenhæng med den stående bemyndigelse for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til at udfærdige nærmere retningslinier for revisors arbejdsområder, herunder revisors påtegninger og andre erklæringer, finder kommissionen, at den bestående lovgivning med de af kommissionen foreslåede ændringer danner et tilstrækkeligt lovmæssigt grundlag til sikring af revisors funktion som offentlighedens tillidsmand.

Kommissionen har særligt haft opmærksomheden henledt på spørgsmålene om revisors rapportering og revisors tavshedspligt, sml. nærmere nedenfor kapitel 13 om "Revisors rapportering og tavshedspligt." Med hensyn til revisors rapportering vil kommissionen ikke foreslå lovændringer, men

henstiller til revisorforeningerne, at der udarbejdes nye standarder for regnskabspåtegninger med henblik på at fremme disses oplysningsværdi.

Spørgsmålet om revisors tavshedspligt har været drøftet i forbindelse med overvejelserne om indførelse af foreningsbaseret kvalitetskontrol, sml. ligeledes nedenfor kapitel 13. Kommissionen vil herved særligt fremhæve vigtigheden af revisors tavshedspligt som et hensyn, der til stadighed må veje meget tungt og kun under ganske særlige omstændigheder bør undergives indskrænkninger.

5. Kommissionens forslag

5.1. Udkast til lov om ændring af lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer

§ 1

I lov om statsautoriserede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993, foretages følgende ændringer:

1. Lovens titel ændres til: "Lov om statsautoriserede revisorer og deres virksomhed".

2.1 *kapitel I* affattes overskriften således:
"Statsautoriserede revisorers virksomhed".
Kapitel I-IV bliver herefter kapitel II-V.

3. § 1, affattes således:

"§ 1. Statsautoriserede revisorers virksomhed omfatter revision af regnskaber m.v. samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder.

Stk. 2. Statsautoriserede revisorer er under udøvelsen af deres virksomhed offentlighedens tillidsmænd og skal udføre de dem betroede hverv med omhu, nøjagtighed og med den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.

Stk. 3. Bestemmelserne i denne lov finder, hvor ikke andet er anført, anvendelse på samtlige i stk. 1 nævnte former for virksomhed.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om statsautoriserede revisorers virksomhed."

4. § 1 bliver herefter § 2, og § 2 bliver § 2 a.

5. § 1, *stk. 2, nr. 6*, som herefter bliver § 2, *stk. 2, nr. 6*, affattes således:

"6) er forsikret mod økonomisk ansvar, som måtte pådrages under udførelsen af hvervet som statsautoriseret revisor. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler herom, herunder om forsikringens omfang og art samt dens tidsmæssige udstrækning."

6. § 1, *stk. 3, sidste pkt.*, som herefter bliver § 2, *stk. 3, sidste pkt.*, affattes således:

"Endelig kan beskikkelse nægtes, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige i størrelsesordenen 50.000 kr. og derover."

7.1 § 2, stk. 1, § 4, stk. 7, og § 5 ændres "§ 1" **til:** "§ 2".

8. § 5 a, stk. 1, 1. pkt., affattes således:

"Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage en statsautoriseret revisor beskikkelsen, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige i størrelsesordenen 100.000 kr. og derover."

9. § 10, stk. 2, 3. pkt., affattes således:

"Statsautoriseret revisor må ej heller drive bankvirksomhed, børsrådgivningsvirksomhed, forsikringsvirksomhed, forlagsvirksomhed, entreprenørvirksomhed, rederivirksomhed, skibsbefragtning, toldklarering, forlystelses- eller teatervirksomhed, udlejningsvirksomhed eller nogen anden virksomhed, der har indflydelse på den pågældendes stilling som uafhængig revisor."

10. § 10, stk. 2, 3. pkt., bliver herefter § 10, stk. 2, 4. pkt.

11. Som ny § 10, stk. 3, indsættes:

"Stk. 3. Stillingen som statsautoriseret revisor er uforenelig med besiddelse af nogen del af et selskab, der driver anden virksomhed end den i § 1, stk. 1, nævnte, såfremt revisor derved har en mere betydelig økonomisk interesse i selskabet. Økonomisk interesse omfatter såvel ejerandelen af selskabet som den samlede økonomiske forpligtelse. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte en frist for afhændelsen af ejerandele, der er omfattet af dette stykke."

12. § 10, stk. 3, bliver herefter § 10, stk. 4.

13. § 10, stk. 4, ophæves.

14. § 11, stk. 1, affattes således:

"Statsautoriserede revisorer må ikke under nogen form drive virksomhed sammen med andre end statsautoriserede revisorer. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan tillade, at der drives virksomhed sammen med udenlandske revisorer, såfremt forholdene taler herfor."

15. § 11, stk. 2, affattes således:

"Stk. 2. Statsautoriserede revisorer kan kun tage ansættelse hos andre statsautoriserede revisorer eller i selskaber, hvis eneste formål er at drive revisionsvirksomhed, og i hvilke direktionen eller flertallet af bestyrelsen består af statsautoriserede revisorer."

16. Efter § 11 indsættes:

"§ 11 a. Såfremt statsautoriserede revisorer driver deres virksomhed i selskabsform, må aktier, anpartar eller andre dele af selskabet alene ejes af statsautoriserede revisorer. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan tillade, at fonde eller udenlandske revisorer har ejerinteresser i sådanne revisionselskaber, såfremt forholdene taler herfor."

Stk. 2. Bestyrelsens flertal i et revisionselskab skal bestå af personer, der aktivt driver virksomhed som revisor i selskabet eller i dets moderselskab eller dets datterselskab. Medlemmer af selskabets direktion skal aktivt drive virksomhed som revisor i selskabet.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler for udøvelse af revisionsvirksomhed i selskabsform, herunder regler om notering af aktier på navn og afhændelse af en aktie eller anpart i tilfælde af en aktionærs eller anpartshavers dødsfald eller deponering af beskikkelse."

17. § 12, stk. 2, affattes således:

"Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om revisors påtegninger og andre erklæringer."

18. § 13, stk. 1, indledningen, affattes således:

"Ingen statsautoriseret revisor må i sin virksomhed afgive erklæring, når"

19. § 13, stk. 1, nr. 3, affattes således:

"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,"

20. § 13, stk. 1, nr. 4, affattes således:

"4) den pågældende, 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"

21. § 14, stk. 1, ophæves.

Stk. 2-3 bliver herefter stk. 1-2.

22. § 14, stk. 3, der bliver stk. 2, affattes således:

"Stk. 2. 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."

23.1 § 14 indsættes efter stk. 2 som nyt stykke:

"Stk. 3. Statsautoriserede revisorer må ikke fra en enkelt virksomhed have en så stor del af omsætningen, at det er egnet til at påvirke revisors uafhængighed."

24. § 15, stk. 4, affattes således:

"Stk. 4. Har en revisor benyttet medarbejdere til gennemførelse af revisionen eller dele heraf, har den pågældende revisor det fulde ansvar for tilsynet med det udførte arbejde."

25. § 16, stk. 1, affattes således:

"Overtrædelse af § 6, stk. 1, § 7, § 9, § 10, stk. 1-3, § 11, § 11 a, stk. 1 og 2, § 13, stk. 1, nr. 1-4, stk. 2 og 3, samt § 14, stk. 2 og 3, straffes med bøde, med mindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning."

§2

I lov om registrerede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993, foretages følgende ændringer:

1. Lovens titel ændres til: "Lov om registrerede revisorer og deres virksomhed".

2.1 *kapitel I* affattes overskriften således:

"Registrerede revisorers virksomhed".

Kapitel I-IV bliver herefter kapitel II-V.

3. § 1, affattes således:

“§ 1. Registrerede revisorers virksomhed omfatter revision af regnskaber m.v. samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder.

Stk. 2. Registrerede revisorer er under udøvelsen af deres virksomhed offentlighedens tillidsmænd og skal udføre de dem betroede hverv med omhu, nøjagtighed og med den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.

Stk. 3. Bestemmelserne i denne lov finder, hvor ikke andet er anført, anvendelse på samtlige i stk. 1 nævnte former for virksomhed.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om registrerede revisorers virksomhed."

4. § 1 bliver herefter § 2 og § 2 bliver § 2 a, og § 2 a bliver § 2 b.

5. § 1, stk. 2, nr. 6, som herefter bliver § 2, stk. 2, nr. 6, affattes således:

"6) er forsikret mod økonomisk ansvar, som måtte pådrages under udførelsen af hvervet som registreret revisor. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler herom, herunder om forsikringens omfang og art samt dens tidsmæssige udstrækning."

6. § 1, stk. 3, *sidste pkt.*, som herefter bliver § 2, stk. 3, *sidste pkt.*, affattes således:

"Endelig kan optagelse i registret nægtes, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige i størrelsesordenen 50.000 kr. og derover."

1. § 2 a, stk. 1, 1. *pkt.*, som herefter bliver § 2 b, stk. 1, 1. *pkt.*, affattes således:

"*Stk. 1.* 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 i størrelsesordenen 100.000 kr. og derover."

8. I § 3, stk. 1, nr. 2, og § 3, stk. 2, ændres "§ 1" til : "§ 2". I § 3, stk. 1, nr. 4, ændres "§ 8" til: "§ 1, stk. 4". I § 3, stk. 3, ændres "§ 2a" til "§ 2b".

9. § 6, stk. 2, affattes således:

"Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om revisors påtegninger og andre erklæringer."

10. § 7, stk. 1, indledningen, affattes således:

"Ingen registreret revisor må i sin virksomhed afgive erklæring, når"

11. § 7, stk. 1, nr. 3, affattes således:

"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,"

12. § 7, stk. 1, nr. 4, affattes således:

"4) den pågældende, 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"

13. § 8, ophæves.

§ 3

Stk. 1. Loven træder i kraft . . . 1994.

Stk. 2. § 11 a, stk. 1, får virkning fra 1. januar 1996.

5.2. Bemærkninger til lovudkastets enkelte bestemmelser

Til § 1, nr. 1, 2 og 3, og § 2, nr. 1, 2 og 3

Det foreslås, at lovens titel ændres, og at der indsættes et nyt kapitel I, hvori karakteren af revisors virksomhed nærmere præciseres. Revisors virksomhed omfatter såvel revision af regnskaber og andre økonomiske opgørelser, samt regnskabssystemer og forretningsgange som rådgivning og assistance, der ligestilles i loven med den virkning, at reglerne for revisors virksomhed vil gælde alle revisors opgaveområder. Med denne præcisering understreges det, at revisor er offentlighedens tillidsmand, som det kommer til udtryk i forslaget til ny § 1, stk. 2.

Til § 1, nr. 4, og § 2, nr. 4

Konsekvensændring.

Til § 1, nr. 5, og § 2, nr. 5

Den gældende bestemmelse om revisors forsikring er uklart formuleret. Den antages alene at gælde såkaldt garantiforsikring, der dækker mod ethvert økonomisk tab. De fleste statsautoriserede revisorer tegner tillige en ansvarsforsikring. Efter kommissionens opfattelse er der behov for en nærmere regulering af revisors forsikringsforhold herunder af spørgsmålet om indførelse af lovpligtig ansvarsforsikring og af spørgsmålet om forældelsen af garantiforsikringen. Der er således behov for en begrænsning af dækningsperioden til 5 år. Efter kommissionens opfattelse er disse mere tekniske forsikringsspørgsmål bedst egnede til nærmere regulering i bekendtgørelsesform. Bestemmelsen indeholder derfor en bemyndigelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til at fastsætte nærmere regler herom.

Til § 1, nr. 6 og 8, og § 2, nr. 6 og 7

Bestemmelserne vedrører gæld til det offentlige og tilsigter at forenkle bestemmelserne ved at fastlægge en beløbsgrænse uden at benytte udtrykket som hidtil "en betydelig forfalden gæld til det offentlige."

Dette udtryk er i den hidtidige formulering af bestemmelserne benyttet i to forskellige betydninger. Efter kommissionens opfattelse ville det være mere hensigtsmæssigt ikke at nævne beløbsgrænser i loven. Da tilsvarende bestemmelser imidlertid findes i andre love om autoriseret erhvervsudøvelse, har kommissionen ikke villet stille forslag herom, men blot villet pege på de vanskeligheder, som kan opstå, som følge af ændringer i penges værdi.

Ved at ændre ordlyden af bestemmelsen har kommissionen tillige ønsket at give mulighed for en ændret forståelse af bestemmelsen, således at den omfatter enhver form for gæld til det offentlige uanset gældens art eller oprindelse.

Til § 1, nr. 7, og § 2, nr. 8

Konsekvensændring.

Til § 1, nr. 9

Kommissionen foreslår, at bestemmelsen i virksomhedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, indsættes i loven. Samtidig ændres formuleringen, således at udtrykket, "virksomhed, der kan sidestilles hermed" erstattes af "eller nogen anden virksomhed, der har indflydelse på den pågældendes stilling som uafhængig revisor".

Selv om kommissionen således ikke foreslår en ændring af lovgrundlaget for forbudet mod udlejningsvirksomhed, finder den anledning til at overveje, om den hidtidige meget restriktive dispensationspraksis kan anses for rimelig til sikring af revisors uafhængighed. Kommissionen skal derfor henstille at fremtidige ansøgninger om dispensation fra forbudet indtil videre forelægges kommissionen til udtalelse.

Til § 1, nr. 10

Konsekvensændring.

Til § 1, nr. 11

Bestemmelsen er en skærpelse af kravene til revisors uafhængighed. Statsautoriserede revisorer kan herefter ikke være ejere eller medejere af noget selskab, der driver anden virksomhed end revision, jf. lovforslagets § 1, stk. 1, såfremt revisor har en mere betydelig interesse i selskabet. Herved sigtes i almindelighed til ejerinteresser eller indflydelse i størrelsesordenen 15% og derover, men afgørelsen må bero på en konkret vurdering.

Med præciseringen af, at "økonomisk interesse" omfatter den samlede økonomiske forpligtelse, sigtes til situationer, hvor den økonomiske forpligtelse er større end et evt. faktisk indskud, f. eks. visse former for indskud som kommanditist, hvor hæftelsen kan være mere vidtgående end indskuddet.

Det overlades til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen at fastsætte en passende frist til revisors afhændelse af aktie- og andelsbesiddelser m.v., der er uforenelige med bestemmelsen. Det gælder såvel aktuelle besiddelser ved lovens ikrafttræden som fremtidige erhvervelser, f. eks. ved arv.

Til § 1, nr. 12

Konsekvensændring.

Til § 1, nr. 13

Bestemmelsen i § 10, stk. 4, må anses som overflødig, da stk. 1 - 3 fastlægger, hvilken virksomhed, der er forenelig med hvervet som statsautoriseret revisor. Det bemærkes, at det ikke med denne ændring tilsigtes at afskaffe eller begrænse adgangen for statsautoriserede revisorer til at deponere beskikkelsen.

Kommissionen foreslår derfor, at bestemmelsen udgår, og at straffen for udøvelse af virksomhed, der ikke er forenelig med hvervet, jf. § 16, stk. 1, som statsautoriseret revisor knyttes til overtrædelsen af stk. 1-3 og ikke til det mere formelle, at autorisationen ikke er deponeret i stk. 4.

Til § 1, nr. 14

Ordet "revisionsvirksomhed" er erstattet af ordet "virksomhed", jf. lovens § 1, stk. 1.

Til § 1, nr. 15

Bestemmelsen bygger i sin hidtidige formulering på en forudsætning om, at revisorer driver forvaltningsvirksomhed. Efter det oplyste drives sådan virksomhed ikke af revisorer, og sådan virksomhed synes heller ikke forenelig med de krav til revisors uafhængighed, som stilles i dag. Derfor foreslås, at adgangen til at drive forvaltningsvirksomhed ophæves. Samtidig er

bestemmelsens ordlyd forenklet, idet revisionsvirksomhed efter kommissionens forslag ikke for fremtiden kan drives med en fond som ene-ejer.

Til § 1, nr. 16

- i Bestemmelsen fastslår, at såfremt virksomhed som statsautoriseret revisor foregår i selskabsform, kan alene statsautoriserede revisorer være deltagere i selskabet. Dette er en stramning af de hidtidige regler, som giver revisorer mulighed for at drive virksomhed sammen med andre end statsautoriserede revisorer.

I modsætning til advokatvirksomhed kan virksomhed som revisor også drives i andre selskabsformer end aktie- og anpartsselskab.

Der er i § 11 a, stk. 1, 2. pkt., indført adgang for visse fonde til med tilladelse fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen at eje andele af en revisionsvirksomhed. Bestemmelsen er ikke tænkt som en hindring for udstedelse af medarbejderaktier.

Bestemmelsen indeholder i lighed med retsplejelovens regler for advokaters selskabsvirksomhed bestemmelser om bestyrelse m.v. og en bemyndigelse for Erhvervs- og selskabsstyrelsen til at fastsætte nærmere regler, herunder om notering af aktier på navn af hensyn til kontrollen af ejerskabet.

Dog bør der af hensyn til sikring af alsidigheden i bestyrelsen for revisionsvirksomheder være adgang til at optage medlemmer af bestyrelsen, som ikke er revisorer, når blot disse ikke udgør et flertal.

Kommissionen anser udgangen af 1995 som en passende frist til at bringe ejerforholdene til en revisionsvirksomhed i overensstemmelse med bestemmelsen.

Til § 1, nr. 17, og § 2, nr. 9

Ændringen indebærer, at ordene "på regnskaber" udgår efter påtegning, idet en fremtidig bekendtgørelse i konsekvens af lovens ligestilling af revisors virksomhedsområder bør gælde alle erklæringer, der tilføjes "og andre erklæringer", idet påtegninger alene er en del af revisors erklæringsafgivelse.

Til § 1, nr. 18, og § 2, nr. 10

Ordene "regnskabsmæssige forhold" er ændret til "sin virksomhed" for at understrege den under "Til § 1, nr. 17, og § 2, nr. 9" fremhævede ligestilling mellem revisors virksomhedsområder.

Til § 1, nr. 19, og § 2, nr. 11

Bestemmelsen er en skærpelse af de hidtidige regler om statsautoriserede revisors adgang til at revidere en virksomhed, som har en økonomisk interesse i revisionsfirmaet. Det er disse spørgsmål, som har været drøftet i

Folketinget i forbindelse med Revisionsinstituttet af 1920. Kommissionens forslag indebærer, at statsautoriserede revisorer er afskåret fra at revidere, såfremt der er tale om en virksomhed, som har nogen som helst form for økonomisk interesse i revisionsfirmaet, hvorved der dog kan ses bort fra kredit opstået i forbindelse med almindelig samhandel o. lign.

Til § 1, nr. 20, og § 2, nr. 12

Bestemmelsen er ligesom den foregående en skærpelse af de hidtidige regler. Det understreges, at revisor ikke kan revidere, såfremt han selv eller hans nærmeste familie har mere end en ubetydelig økonomisk interesse i den virksomhed, hvis regnskaber skal revideres. Kommissionen har ikke ment, at burde stille helt så strenge krav her, som i den foregående bestemmelse. Ubetydelige aktiebesiddelser eller bagatelagtig indflydelse kan således accepteres.

Til § 1, nr. 21, og § 2, nr. 13

Konsekvensændring.

Til § 1, nr. 22

Bestemmelsen indebærer, at revisor ikke må knytte sit honorars størrelse til det økonomisk udfald af sit arbejde. Bestemmelsen er en skærpelse af de gældende regler, da den omfatter ikke blot arbejdets økonomiske resultat, men også andre økonomiske konsekvenser af arbejdet, f. eks. omsætning eller balancesum. Bestemmelsen er derimod ikke til hinder for aftaler om, at revisor ikke modtager honorar, såfremt et nærmere bestemt projekt, som revisor har bistået med, ikke realiseres, det såkaldte "no cure - no pay"-princip.

Til § 1, nr. 23

Bestemmelsen er ny og fastslår som en almindelig standard, at revisor ikke fra en enkelt virksomhed må have en så stor andel af sin omsætning, at hans uafhængighed kan bringes i fare. Kommissionen har ikke villet fastsætte en bestemt %-grænse for, hvor stor en del af omsætningen hidrørende fra en enkelt klient, som må anses for uafhængighedstruende, men i lighed med tal, som har været fremme under folketingsdebatten, må grænsen antages at ligge omkring 15%. Kommissionen har ikke ment, at grænsen bør fastslås i loven, da ekstraordinært høje andele for enkelte år ikke bør berøres. Såfremt en statsautoriseret revisor i tre år efter hinanden har haft en omsætningsandel, som overstiger 15% kan der imidlertid være anledning til at bringe andelen ned under 15%.

Ved en enkelt virksomhed forstås i bestemmelsen både enkelte virksomheder, selskaber eller, såfremt der er tale om moderselskaber, også datterselskaber (koncerner).

Til § 1, nr. 24

Bestemmelsen understreger revisors ansvar for medarbejdere inden for alle dele af virksomheden.

Til § 1, nr. 25

1 konsekvens af ophævelsen af § 10, stk. 4, knyttes strafansvar til § 10, stk. 1-3, om virksomhed, der ikke er forenelig med revisorhvervet. Yderligere er der knyttet strafansvar til den foreslåede § 11 a, stk. 1 og 2, og § 14, stk. 3.

5.3. Forslag til ændringer i **virksomhedsbekendtgørelsen** for registrerede revisorer

Bestemmelserne i LSR § 10 findes tilsvarende for registrerede revisorer i § 2 virksomhedsbekendtgørelsen for registrerede revisorer (RR.virk.bekg.)

Kommissionen skal derfor foreslå,

at der som ny § 2, stk. 2, i RR.virk.bekg. indsættes følgende:

"Stillingen som registreret revisor er uforenelig med besiddelse af nogen del af et selskab, der driver anden virksomhed end den i § 1, stk. 1, nævnte, såfremt revisor derved har en mere betydelig økonomisk interesse i selskabet. Økonomisk interesse omfatter såvel ejerandelen af selskabet som den samlede økonomiske forpligtelse. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte en frist for afhændelsen af ejerandele, der er omfattet af dette stykke."

at RR.virk.bekg. § 2, stk. 2, bliver § 2, stk. 3, og

at RR.virk.bekg. § 2, stk. 3, ophæves.

Bestemmelsen i LSR § 11, stk. 1, 1. pkt., svarer til bestemmelsen i § 2, stk. 4, i virksomhedsbekendtgørelsen for registrerede revisorer (RR.virk.bekg.)

Kommissionen skal derfor foreslå,

at der efter "revisionsvirksomhed" i RR.virk.bekg. § 2, stk. 4, indsættes "m.v.", og

at der som ny § 2, stk. 5-7, i RR.virk.bekg. indsættes følgende:

"Stk. 5. Såfremt registrerede revisorer driver deres virksomhed i selskabsform, må aktier, anpartar eller andre dele af selskabet alene ejes af registrerede revisorer. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan tillade, at fonde eller udenlandske revisorer har ejerinteresser i sådanne revisionselskaber, såfremt forholdene taler herfor.

Stk. 6. Bestyrelsens flertal i et revisionselskab skal bestå af personer, der aktivt driver virksomhed som revisor i selskabet eller i dets moderselskab eller dets datterselskab. Medlemmer af selskabets direktion skal aktivt drive virksomhed som revisor i selskabet.

Stk. 7. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler for udøvelse af revisionsvirksomhed i selskabsform, herunder regler om notering

af aktier på navn og afhændelse af en aktie eller anpart i tilfælde af en aktionærs eller anpartshavers dødsfald eller sletning i registret."

Bestemmelsen i LSR § 14, stk. 3, svarer til bestemmelsen i § 8, stk. 2, i virksomhedsbekendtgørelsen for registrerede revisorer (RR.virk.bekg.).

Kommissionen skal derfor foreslå,

at § 8, stk. 2, i RR.virk.bekg. affattes således:

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

at der som ny § 8, stk. 3, indsættes følgende:

"Registrerede revisorer må ikke fra en enkelt virksomhed have en så stor del af omsætningen, at det er egnet til at påvirke revisors uafhængighed."

Bestemmelserne i LSR § 15, stk. 2 og 3, svarer til bestemmelserne i § 11, stk. 1 og 2, i virksomhedsbekendtgørelsen for registrerede revisorer (RR.virk.bekg.).

Kommissionen skal derfor foreslå,

at § 11, stk. 4, i RR.virk.bekg. affattes således:

"Stk. 4. Har en revisor benyttet medarbejdere til gennemførelse af revisionen eller dele heraf, har den pågældende revisor det fulde ansvar for tilsynet med det udførte arbejde."

2. Del

Om revisorer og revisorers virksomhed

6. Revisors rolle som rådgiver

6.1. Definition af rådgivningsområdet

De arbejdsopgaver, som statsautoriserede revisorer kan beskæftige sig med, er angivet i § 1 i bekendtgørelse nr. 125 af 28. februar 1989 om statsautoriserede revisors virksomhed:

- § 1. Statsautoriserede revisors hovedopgave er at revidere årsregnskaber og andre regnskaber samt herudover at yde regnskabsmæssig assistance og rådgivning i forbindelse med opstilling og opgørelse af regnskaber m.v.

Stk. 2. Statsautoriserede revisorer kan endvidere rådgive og yde assistance inden for tilgrænsende områder, såsom regnskabsvæsen, administrative systemer, budgetlægning, prospekter, finansiering, beskatning og økonomisk styring.

Tilsvarende bestemmelse er for registrerede revisorer indsat i § 1 i bekendtgørelse nr. 126 af 28. februar 1989 om registrerede revisors virksomhed og forretningsbetingelser.

Den første bekendtgørelse om statsautoriserede revisorer var nr. 238 af 19. juli 1930 om visse erhvervsvirksomheders uforenelighed med stillingen som statsautoriseret revisor. Den afløstes af bekendtgørelse nr. 116 af 6. april 1933 om statsautoriserede revisors virksomhed, pligter og ansvar (ændret ved bekendtgørelse nr. 308 af 10. oktober 1961). Efter vedtagelsen af 1967-loven udstedtes en ny bekendtgørelse nr. 293 af 28. juni 1967 om statsautoriserede revisors virksomhed, omfattende kun 6 paragraffer. Den ændredes på enkelte punkter ved bekendtgørelse nr. 102 af 22. marts 1985.

Den nuværende bekendtgørelse nr. 125 af 28. februar 1989 (virksomhedsbekendtgørelsen) udstedtes som led i "Revisorpakken". Det var et klart mål med den nye bekendtgørelse at bidrage til en klarere grænsedragning mellem revisors opgaver som kontrollant og som rådgiver.

Virksomhedsbekendtgørelsens opstilling i § 1, stk. 2, af områder, hvor revisor kan rådgive og yde assistance - udover opgaver i forbindelse med opstilling og opgørelse af regnskaber m.v. - er ikke udtømmende, men alene en eksemplificering.

Ved skrivelse af 20. december 1989 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen -

efter at have indhentet udtalelse hos Revisorkommissionen - taget stilling til rækkevidden af § 1, stk. 2, i virksomhedsbekendtgørelsen for statsautoriserede revisorer. I skrivelsen er det anført, at det ligger inden for § 1 i virksomhedsbekendtgørelsen at yde rådgivning vedrørende organisatoriske forhold, herunder personaleudvikling og ledelsesrådgivning i bredeste forstand, finansiell rådgivning, formidling af virksomhedsoverdragelse og forsikringsrådgivning.

Visse typer af assistance-og rådgivningsopgaver er meget nært knyttet til revisionsfunktionen. Her tænkes på de regnskabsmæssige opgaver, som f.eks. rådgivning om mulige og nødvendige forbedringer af regnskabs- og bogføringssystemet.

Ydelse af en vis rådgivning i tilknytning til revisionsopgaven kan endda være en pligt for revisor for at opfylde god revisionsskik, også i de tilfælde, hvor revisor kun har til opgave at udføre lovpligtig revision for klienten, jf. virksomhedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1.

Formuleringen i § 1, stk. 2, åbner således mulighed for, at afgrænsningen løbende tilpasses udviklingen. Det er dog en afgørende forudsætning, at revisorernes kompetence udvikles i overensstemmelse hermed.

De opgaver, som ligger inden for "tilgrænsende områder" vil derfor naturligt udvikle sig i takt med ændringer i den teknologi som anvendes i forbindelse med virksomhedernes regnskabsaflæggelse.

Rådgivning omfatter som begreb 4 hovedforhold:

1. Egentlig rådgivning, det vil sige en fra klient til revisor defineret opgave, hvor revisor er behjælpelig med at fremskaffe et beslutningsgrundlag.
2. Vejledning i tilknytning til revisionsopgaver.
Revisor har således pligt til at vejlede klienten i forbindelse med udarbejdelse af årsregnskabet samt pligt til at informere og vejlede om almindelig skatte-og erhvervsretlig lovgivning.
3. Bisiddervirksomhed, f.eks. i forbindelse med forhandlinger med 3. mand.
4. Produktion, f.eks. udarbejdelse og beskrivelse af regnskabs- og bogføringssystemer, således at hensigtsmæssige og betryggende forretningsgange opnås.

Revisorlovgivningen samt de faglige og etiske regler, revisorerne arbejder efter, indebærer imidlertid, at revisor afstår fra at udføre en opgave, hvis

han ikke kan fastholde sin objektivitet. Rådgivning kan således kun udføres, hvor det sker uden at påvirke revisors uafhængighed ved en eventuel efterfølgende revision.

I øvrigt skal revisionen udføres efter de faglige standarder herom, uanset at revisor tillige udfører rådgivning for klienten.

Rådgivningsdelen udgør i dag en mere betydelig del af revisorerne arbejde. Omsætningen i 1990 fordelte sig på henholdsvis revision og regnskab samt rådgivning således ¹⁾:

Revision og regnskab.....	71 pct.
Rådgivning.....	29 pct.

"Rådgivning" er defineret som alle de aktiviteter revisor udøver, der ikke falder ind under revision og regnskab.

I rådgivningskategorien indgår den traditionelle revisorrådgivning, det vil sige vejledning i tilknytning til revisionsopgaver, f.eks. om skatte- og erhvervsretlige spørgsmål, som revisoren er pligtig til at yde i henhold til god revisorskik.

Det har været drøftet, om det er forsvarligt og foreneligt med den uafhængige revisors revisionsopgave, at revisor samtidig yder en klient rådgivning. Hertil bemærker Foreningen af Registrerede Revisorer, FRR³⁾, at

"det endnu ikke har kunnet dokumenteres, at revisors rådgivende funktion har haft negativ indflydelse på den udøvede revision."

Endvidere udtaler FRR:

"Der skulle derfor principielt ikke være behov for at indføre begrænsninger i revisors adgang til at yde rådgivning."

Advokat Lars Bo Langsted, ekstern lektor ved Handelshøjskolen i Århus, har anført følgende:

"Principielt kontrollerer revisor jo kun overordentligt sjældent det, han selv har rådgivet om. Det, at revisor har rådgivet om nogle skattemæssige transaktioner eller en særlig selskabsopbygning, bevirker ikke, at han senere skal kontrollere de samme transaktioner i sin egenskab af revisor. Revisionen vedrører den økonomiske afrapportering, og den vil kun indirekte være påvirket af det, revisor har ydet rådgivning om. Alene i de situationer, hvor revisor har rådgivet om selve regnskabsopstillingen, værdiansættelserne med videre, kan man tale om, at han direkte kontrollerer sit eget arbejde - men ingen

af dem, der endnu har ytret sig i debatten herhjemme, har tilsyneladende haft indvendinger imod, at revisor i stedet for at tage forbehold i sin påtegning via rådgivning tilsikrer, at regnskabet bliver retvisende og korrekt opstillet, således at det kan opnå en blank påtegning." ²⁾)

En negativ afgrænsning af det område, hvorpå revisor kan udføre rådgivningsydelser, findes i § 8, stk. 2, og § 10, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer, LSR (lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993), samt i virksomhedsbekendtgørelsens § 2. Disse bestemmelser lyder som følger:

LSR § 8, stk. 2.

"En statsautoriseret revisor kan ikke medvirke ved istandbringelse af akkorder."

LSR § 10, stk. 2.

"Stillingen som statsautoriseret revisor er uforenelig med advokatvirksomhed eller anden virksomhed, som er betinget af offentlig autorisation eller bevilling, med næring omfattet af næringsloven eller lov om restaurations- og hotelvirksomhed m.v., med stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller funktionær eller i øvrigt som ansat i en erhvervsvirksomhed eller institution, som driver anden erhvervsvirksomhed end revision. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage herfra, hvis det skønnes, at den omhandlede virksomhed eller stilling er uden indflydelse på den pågældendes stilling som uafhængig revisor."

Virksomhedsbekendtgørelsens § 2.

Stk. 1 "Statsautoriserede revisorer må ikke drive bankvirksomhed, børsrådgivningsvirksomhed, forsikringsvirksomhed, forlagsvirksomhed, entreprenørvirksomhed, rederivirksomhed, skibsbefragtning, toldklarerer, forlystelses- eller teatervirksomhed, udlejningsvirksomhed eller nogen virksomhed, der kan sidestilles hermed.

Stk. 2 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra bestemmelsen i stk. 1."

For registrerede revisorer findes lignende regler i § 2 i virksomhedsbekendtgørelsen for registrerede revisorer.

En undersøgelse, som blev gennemført af Foreningen af Statsautoriserede revisorer, FSRs, rådgivningsudvalg i 1991 kortlægger de konkrete områder, som revisionsfirmaernes og revisorerne rådgivning rent faktisk omfatter:

Opgaver ej direkte omfattet af virksomhedsbek. og eksamensbek.

Kvalitetsstyring	Tilgrænsende områder jf. virksomhedsbek. § 1,2 og eksamensbek.			Konkurrence
Miljørevision	Regnskabskritik	Hovedopgave jf. virksomhedsbek. § 1,1 og eksamensbek.	Konkurs	Økonomiske udviklinger
Legal audit	Dødsboer, mv.	Revision og Regnskabsmæssig assistance	Finansiering	Ledelsespraksis og kontrolmiljø
Besvigelse (fraud)		Revisionsplaner	Prisberegning	
Kommunikation		Revisionsberetninger	Rentabilitetsundersøgelser	Informations-teknologi
Finansielle instrumenter	Rådgivning i skattespørgsmål	Revisionspåtegninger	Administrativ organisation	- programmering
Strategisk planlægning		Regnskabskritik	Anlæg af regnskabsystemer eller kritik heraf	- anskaffelses af udstyr og software
Markeds-information	Undersøgelser i forb. m. rationalisering	Likvidation	Akkord	- PC'er og software
Forsikringsforhold		Akkord	Konkurs	- træning af medarbejdere
Personlig rådgivning	Likvidation	Skatteopgørelser	Koncernregnskab	- EDI
		Koncernregnskab	Anlæg af regnskabsystemer eller kritik heraf	Certificering
		Anlæg af regnskabsystemer eller kritik heraf	Akkord	

REVISORERNES RÅDGIVNINGSSOMRÅDER OG ANDEL AF TIMEFORBRUG⁴⁾

1.	Skat.....	38 pct.
2.	Budgettering.....	20 pct.
3.	Virksomhedsetablering og ophør.....	9 pct.
4.	Økonomisk og administrativ styring.....	9 pct.
5.	Finansiering og investering.....	7 pct.
6.	Fusioner/virksomhedskøb/salg.....	7 pct.
7.	Informatik og edb.....	5 pct.
8.	Forsikring.....	1 pct.
9.	Rekruttering og ledelsesudvikling.....	1 pct.
10.	Organisation og lederudvælgelse.....	1 pct.
11.	Strategi og strategiudvikling.....	1 pct.
12.	Produktion og produktionsstyring ⁵⁾	
13.	Logistik ⁶⁾	
14.	Marketing ⁷⁾	

I oversigten er foretaget en specificering af den tid, som revisorerne bruger på rådgivningsopgaver. Som tidligere anført udgør rådgivningsopgaverne tilsammen 29% af revisorernes samlede omsætning.

Til illustration af hvilke rådgivningsopgaver, herunder indhold og omfang, som revisorerne i praksis tilbyder er følgende oversigt udarbejdet af FSRs rådgivningsudvalg i august 1993. Der er tale om de arbejdsområder, som er fastlagt i virksomhedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1 og 2, samt i § 4 i Revisor-kommissionens eksamenbekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 768 af 25. november 1991 om eksamen for statsautoriserede revisorer).

Til illustration af, hvorledes revisions- og rådgivningsopgaverne hænger sammen med de nuværende uddannelseskrav og den statsautoriserede revisors virkefelt, er udarbejdet nedenstående oversigt:

Den inderste ramme:

Beskriver, hvilke opgaver der knytter sig til virksomhedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og som samtidig er dækket af eksamensbekendtgørelsen og den af FSR arrangerede eksamensforberedende undervisning.

- Revisionsplaner
- Revisionsberetninger
- Revisionspåtegninger
- Regnskabskritik
- Likvidation
- Akkord
- Konkurs
- Skatteopgørelser
 - Koncernregnskab
- Anlæg af regnskabssystemer eller kritik heraf
- Specialområder
 - systemrevision
 - ansvar
 - besvigelser (fraud)
- Aktieemission
- Rekonstruktion
- Ledelsespraksis og kontrolmiljø
- Risikoanalyse
- Regnskabs- og informationssystemer
- Informationsteknologi
 - sikkerhed
 - intern kontrol
 - EDI (elektronisk dokumentudveksling)
- Forsikringsforhold
- Regnskabsmæssig assistance

Den mellemste ramme:

Beskriver de tilgrænsende områder, som fremgår af virksomhedsbekendtgørelsens §1, stk. 2, og som samtidig er dækket af eksamensbekendtgørelsen og den af FSR arrangerede eksamensforberedende undervisning.

- Regnskabskritik
- Likvidation
- Akkord
- Konkurs
- Dødsboer, m.v.
- Rådgivning i skattespørgsmål
- Finansiering
- Prisberegning

- Rentabilitetsundersøgelser
- Undersøgelser i forb. m. rationalisering
- Administrativ organisation
- Anlæg af regnskabssystemer eller kritik heraf
- Specialområder
 - besvigelse (fraud)
- Finansieringsstruktur
- Fremskaffelse af kreditter og lån
- Tilskudsmuligheder
- Aktieemission
- Investeringsanalyser
- Virksomhedsanalyser
 - Aktievurderinger
- Rekonstruktion
- Selskabsstrukturer
- Generationsskifte
- Køb og salg
- Finansielle instrumenter
- Skatte- og afgiftsplanlægning
- Skatte- og afgiftssager
- Ledelsespraksis og kontrolmiljø
- Risikoanalyse
- Regnskabs- og informationssystemer
- Informationsteknologi
 - systemudvikling
 - implementering
 - anskaffelse af udstyr og software
 - PC'er og software
 - EDI (elektronisk dokumentudveksling)
- Likviditetsstyring
- Produktion og distribution
- Ledere og medarbejdere
- Forsikringsforhold

Den yderste ramme:

Omhandler de opgaver, som ikke direkte er omfattet af regelsættet i §1, stk. 1 og 2, virksomhedsbekendtgørelsen, men som den statsautoriserede revisor i mange tilfælde er kompetent til at udføre på et professionelt niveau, dels fordi han har en kompetencegivende uddannelse/videreuddannelse (faglig indsigt/viden), dels fordi han har erhvervet sig en kompetence ved medvirken i udførelse af praktiske opgaver.

- Kvalitetsstyring
- Specialområder
 - miljørevision
 - legal audit
 - certificering

- besvigelse (fraud)
- kommunikation
- Finansielle instrumenter
- Strategisk planlægning
- Markedsinformation
- Konkurrence
- Økonomiske udviklinger *
- Ledelsespraksis og kontrolmiljø
- Informationsteknologi
- programmering
- PC'er og software
- træning af medarbejdere
- EDI
- Forsikringsforhold
- Personlig rådgivning

Det skal bemærkes, at ovenstående tre opstillinger ikke er udtømmende, men alene eksempler på opgaver, der falder ind under en af de tre kategorier.

Der bør i øvrigt i virksomhedsbekendtgørelsen (gældende § 1) tages stilling til, hvilke områder, der falder uden for revisors virkefelt.

Delkonklusion:

Revisor har gennem sin uddannelse erhvervet en kompetence til at yde rådgivning inden for en lang række discipliner. Det er således i den af Revisorkommissionen udarbejdede eksamensbekendtgørelse krævet, at revisor har kendskab til en lang række områder, som er relevante for virksomhedens styring.

Revisor er derfor en naturlig rådgiver for virksomheden, hvilket også er fastslået i virksomhedsbekendtgørelsens opstilling af revisors arbejdsopgaver. Revisor har et indgående kendskab til virksomhedens organisation, herunder den uformelle organisation. Jo større kendskab, revisor har til virksomheden, jo lettere er det at identificere og forstå de nødvendige forretningsstiltag.

Revisors rådgivningsydelse leveres således på klientens efterspørgsel, som følge af revisors indgående kendskab til virksomhedens forhold. Der er mange kriterier for valg af ét revisionsfirma frem for et andet blandt klient-virksomhederne.⁸⁾ Klientvirksomhederne stiller således nye krav og fordringer til revisor.

Revisors rolle som såvel kontrollant vedrørende virksomhedens revision og som virksomhedens rådgiver er således en naturlig udvikling i et stadig

mere kompliceret samfund. Revisor vil som rådgiver kunne vejlede og rådgive klienten, således at uhensigtsmæssigheder og direkte fejl vil kunne undgås eller korrigeres i tide.

6.2. Regler for revisors rådgivning

6.2.1. Overordnede krav til revisors rådgivning

Det overordnede krav til al revisors rådgivning er, at opgaven skal udføres i overensstemmelse med god revisorskik, jf. LSR § 14, stk. 1 (§ 8 i lov om registrerede revisorer, LRR).

"Statsautoriserede revisorer skal udføre de dem betroede hverv med omhu, nøjagtighed og med den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik."

En bestemmelse i lovgivningen om, at statsautoriserede revisorer skal udføre revision i overensstemmelse med god revisions-skik indførtes første gang i bekendtgørelse nr. 293 af 28. juni 1967 (den daværende virksomhedsbekendtgørelse).

Da revisorerens naturlige arbejdsfelt ikke er begrænset til opstilling af regnskaber og regnskabsrevision, men i væsentlig grad omfatter tilgrænsende områder, særlig rådgivning om budgetlægning, finansiering, beskatning, virksomhedsstyring etc., ændredes den retsstandard eller generalklausul, som en revisor skal efterleve, fra "god revisions-skik" til "god revisorskik". Bestemmelsen blev samtidig flyttet fra bekendtgørelsen til selve lovteksten, jf. lov nr. 604 af 12. december 1984, som et supplement til de krav, der i § 14, stk. 1, stilles til karakteren af det arbejde, der udføres af en statsautoriseret revisor.

Formålet med at lovgive i form af normative regler (retlige standarder) som f.eks. god skik er, at der skal kunne foretages løbende tilpasning såvel med det pågældende fags udvikling som med udviklingen i samfundet i øvrigt, uden at der nødvendigvis skal ske stadige ændringer i lovgivningen.

Hvis normer præciseres, sker udviklingen langsommere i lovgivningens system, og de præcise regler vil blive fastholdt, selv om udviklingen har overhalet dem. God skik-regler egner sig derfor heller ikke til systematisk at blive kodificeret i bekendtgørelser.

I stedet udvikles sådanne normer, i dette tilfælde god revisorskik, gennem praksis, revisionsvejledninger, responsa, nævnsafgørelser, domme og revisoruddannelsen, herunder den grundlæggende uddannelse, ved eksamen og ved den løbende efteruddannelse af revisorstanden o.s.v.

Udviklingen i god revisionsskik manifesterer sig især i revisionsvejledningerne, udarbejdet af FSRs revisionstekniske udvalg. Revisionsvejledningerne benyttes såvel af de statsautoriserede som af de registrerede revisorer. Udvalget holder sig løbende orienteret om udviklingen og anvender også internationale revisionsvejledninger som grundlag for udarbejdelsen af de danske vejledninger.

6.2.2. Revisors udøvelse af rådgivningsfunktionen

Revisor skal udøve sin rådgivning på en sådan måde, at revisors uafhængighed og troværdighed ikke anfægtes.

I virksomhedsbekendtgørelsens § 6 er det anført, at revisors rådgivning alene er et bidrag til, at ledelsen kan træffe beslutninger. I revisionsvejledning nr. 15, udsendt i 1989, om revisors rådgivning og assistance foreskrives (afsnit 3.1, 3.2 og 3.3):

"Påtager revisor sig at rådgive og yde assistance, skal revisor råde over nødvendige faglige kvalifikationer og kapacitet til løsning af opgaven.

Hvor revisor finder det påkrævet, skal revisor anbefale klienten anden eller supplerende assistance til opgavens løsning.

Revisors rådgivning og assistance skal bidrage til at sikre beslutningsgrundlagets kvalitet. Revisor skal herunder vurdere dets lovmedholdelighed.

Revisors rådgivning kan have til formål at tilvejebringe et beslutningsgrundlag og kan indeholde angivelse af løsninger, som revisor finder hensigtsmæssige.

Revisor må ikke træffe beslutninger på klientens vegne."

FSRs rådgivningsudvalg har udtalt, at såfremt der foreligger inhabilitet ved erklæring i regnskabsmæssige forhold på rådgivningsområdet, kan dette ikke afhjælpes derved, at revisor i erklæringen oplyser om inhabiliteten⁹⁾.

FRR har om dette spørgsmål udtalt:

"Der er efter vores opfattelse kun tale om en "hellig ko" eller et "tomt postulat", der ikke kan begrundes. Formentlig alle revisorer kommer i løbet af karrieren ud for, at "tante Anna" eller en anden person inden for inhabilitetssfæren skal have noget hjælp. Når dette er forbudt, sker der det, at ydelsen bliver udarbejdet på blankt papir uden påtegning - og helst i mørke.

Modtageren af produktet (f.eks. skattevæsenet) vil have betydelig større glæde af at vide, at det pågældende produkt er udarbejdet af en professionel - men naturligvis med en påtegning, der angiver vedkommendes relationer til kunden.”

Kommissionen tager afstand fra denne betragtning og understreger, at revisor ved udøvelsen af sin virksomhed skal være objektiv og upartisk. Revisor kan under møder og forhandlinger optræde på vegne af eller repræsentere klienten og derved i nogen grad blive partsrepræsentant. Ifølge revisionsvejledning nr. 15 (pkt. 3.4.) skal revisor i disse situationer sikre sig, at forhandlingsmodparten er bekendt med revisors opgave i det konkrete tilfælde. Bliver revisor i denne forbindelse opmærksom på, at klienten afgiver oplysninger, der er behæftet med væsentlige fejl, mangler eller usikkerhed, skal revisor henlede parternes opmærksomhed herpå.

Af virksomhedsbekendtgørelsens § 3, stk. 4, fremgår, at revisor ved aftale mellem revisor og klient om rådgivningsopgaver er pligtig at indføre oplysning om opgavernes art og udførelse i revisionsprotokollen. Dette gælder kun, hvis revisor i forvejen udfører revision for klienten, idet der ellers ikke er nogen revisionsprotokol.

6.2.3. Revisionsprotokol

Med udgangspunkt i virksomhedsbekendtgørelsen og eksamensbekendtgørelsen har FSR i 1989 udsendt Revisionsvejledning nr. 15 om "Revisors rådgivning og assistance", hvori det er anført, at revisor kun kan påtage sig

- rådgivningsopgaver, såfremt de falder inden for revisors uddannelsesmæssige og faglige kompetence.

I en del tilfælde indebærer opgavens rette løsning, at der indhentes rådgivning eller bistand fra personer med anden faglig kompetence, end den revisor besidder.

Anvender revisor eksterne rådgivere til løsning af en opgave, skal revisor sikre sig klientens forudgående accept.

Revisor vil være ansvarlig for at arbejdet udføres i overensstemmelse med god revisorskik, uanset om arbejdet udføres af revisor selv, dennes medarbejdere eller af konsulentafdelinger, der er tilknyttet revisionsvirksomheden, også uanset at afdelingen er udskilt i en selvstændig juridisk enhed.

Revisor har tillige det fulde ansvar for rådgivningsopgavens udførelse i relation til klienten, uanset om revisor har benyttet sig af eksterne rådgivere.

Endvidere er det i vejledningen understreget, at revisor skal afstå fra at

rådgive på områder, som er betinget af offentlig autorisation eller lignende, medmindre sådanne personer inddrages i opgavens løsning.

De eksisterende revisionsvejledninger opstiller ikke nærmere krav til revisionsfirmaernes kvalitetsstyring og kvalitetskontrol i forbindelse med rådgivningsydelser. Det forventes, at FSR i foråret 1994 udsender en revideret revisionsvejledning nr. 4 om kvalitetskontrol, hvoraf det vil fremgå, at også rådgivningsydelserne skal være underkastet kvalitetsstyring og kvalitetskontrol.

6.2.4. Udarbejdelse af dokumentation vedrørende opgavens udførelse, herunder dens art og omfang

I medfør af virksomhedsbekendtgørelsens § 7, stk. 1, skal revisor:

"Ved afgivelse af erklæringer og rapporter i forbindelse med assistance eller rådgivning [skal] revisor redegøre for arbejdernes art og udførelse. Revisor skal i denne redegørelse beskrive inden for hvilke områder, vedkommende har modtaget oplysninger fra virksomhedens ledelse eller fra tredjemand."

Problemet kan opstå ved løbende rådgivning og assistanceopgaver, der ikke giver sig udslag i skriftlige rapporter, idet det kan tænkes, at der ikke foreligger den fornødne dokumentation til brug for en efterfølgende kvalitetskontrol.

Revisors pligt til at udarbejde og opbevare arbejdsrapporter, der dokumenterer det udførte arbejde og de fremkomne konklusioner, gælder også rådgivning og assistance, når der er tale om rådgivning, der munder ud i udarbejdelsen af en rapport eller en erklæring.

Dette er dels fastslået ved, at der i § 7, stk. 2, henvises til §§ 4 og 5, dels i revisionsvejledning nr. 15, hvoraf fremgår:

"Revisors arbejdsrapporter skal dokumentere det udførte arbejde, og hvorledes revisor er nået til sine konklusioner. Arbejdsrapporterne, herunder anvendt eksternt materiale, skal arkiveres på en systematisk måde."

Endvidere er det i Revisionsvejledning nr. 8, som omhandler revisors arbejdsrapporter, anført, at formålet med revisors arbejdsrapporter bl.a. er at muliggøre en gennemgang af det udførte arbejde af en anden kvalificeret person, som ikke har deltaget i revisionens udførelse.

Denne vejledning kunne tænkes anvendt analogt på revisors rådgivningsopgaver under henvisning til LSR § 14, stk. 1, om god revisorskik.

6.2.5. Kvalitetssikring i forbindelse med udførelsen af rådgivningsopgaver

Det fremgår, af den undersøgelse, som FSRs rådgivningsudvalg foretog i 1991, at 31 pct. af firmaerne oplyser, at de har en formaliseret og dokumenteret kvalitetssikring på rådgivningsområdet, mens 41 pct. oplyser, at de ikke har en sådan. 28 pct. af firmaerne oplyser, at en sådan er under etablering.¹⁰⁾

Ifølge rapporten anvendes følgende konkrete kvalitetssikringsmetoder inden for rådgivning, opstillet i rangorden:

- Internt sparringspartnerskab
(dobbelpartnerprincip)
- Opfølgingsaktiviteter over for klienten
- Erfa-grupper (erfaringsudvekslingsgrupper)
- Intern evaluering/kritikergruppe
- Systematisk løbende projektreview
- Anvendelse af eksterne personer til generel kvalitetskontrol
- Formaliseret kvalitetssikringskorps
- Indsamling af klientvurderinger.

De tre første kvalitetssikringsmetoder er de oftest anvendte.

Efter Rådgivningsudvalgets opfattelse er revisionsfirmaernes anvendelse af formaliserede og dokumenterede kvalitetssikringsmetoder en væsentlig forudsætning for, at firmaerne kan fastholde og udbygge rådgivningsområdet i den skærpede fremtidige konkurrencesituation. Anvendelsen af kvalitetssikringsmetoder bør derfor finde sted uafhængigt af organiseringen af revisionsfirmaets rådgivningsdel (integreret del af firmaet eller i selvstændige konsulentafdelinger og -firmaer). Revisorkommissionen kan tilslutte sig denne konklusion.

FSR har vedtaget at indføre foreningsbaseret kvalitetskontrol, som er obligatorisk for alle medlemmer. Efter generalforsamlingen i 1994 iværksættes selve kontrollen, som indebærer, at alle revisionsfirmaer med visse intervaller skal kontrolleres af et andet, uafhængigt revisionsfirma.

6.2.6. Revisors ansvar

Revisor udfører sit rådgivningsarbejde under et reelt ansvar.

Erstatningsansvaret hviler på en culpabedømmelse, d.v.s. at ansvaret hviler på en vurdering af, om revisor har handlet i strid med god revisorskik, jf. LSR § 14, stk. 1. Desuden skal de øvrige sædvanlige erstatningsbetingelser være opfyldt.

God revisorskik vedrørende rådgivning omfatter ifølge revisionsvejledning nr. 15 også rådgivnings- og konsulentvirksomheder, hvori revisor eller revisionsvirksomheden har indflydelse gennem ejerskab eller via samarbejdsaf-tale.

Også disciplinæransvaret omfatter revisors rådgivning. Disciplinærnævnet og Revisornævnets kompetence omfatter således fuldt ud revisors rådgivningsopgaver.

Endvidere er det i henhold til virksomhedsbekendtgørelsens § 8 (§ 12 i virksomhedsbekendtgørelsen for registrerede revisorer) strafbart, hvis revisor overtræder bekendtgørelsens krav i §§ 6 og 7 vedrørende rådgivning.

Delkonklusion

Klienternes efterspørgsel efter revisors rådgivningsydelser medfører, at der til stadighed stilles nye og større krav til revisorernes kompetence.

Revisors rådgivning medfører, at revisors kompetence og kravene hertil til stadighed udvikles. En sådan stadig forøgelse af kompetencen er samtidig en forudsætning for, at revisor på længere sigt kan udføre lovpligtig revision p.g.a. de stadig mere komplekse vilkår, der gælder for erhvervslivet.

Revisors rådgivningsfunktion er således i dag i realiteten underlagt mindst samme høje krav som gælder, når revisor foretager traditionelle revisionsopgaver, jf. LSR § 14, stk. 1.

Revisors rådgivning er derfor underlagt et reelt ansvar, og i FSR regi er der iværksat tiltag til at samme høje faglige og etiske standard skal gælde, når revisor udfører rådgivningsopgaver. Særligt, må nævnes de allerede etablerede kvalitetssikringssystemer, omfattende såvel revision som rådgivning.

Det skal dog i denne forbindelse bemærkes, at der ikke er tvungent medlemskab af FSR, og at det dermed ikke automatisk er alle revisorer, som er underlagt foreningens etiske regler. Overtrædelse af de etiske regler kan medføre eksklusion af foreningen.

6.3. Udviklingen på revisions- og rådgivningsmarkedet

Ifølge FSRs rådgivningsudvalg") er rådgivningsdelens størrelse relativt uafhængig af firmastørrelse. Det er især de større revisionsfirmaer, der har oprettet selvstændige afdelinger eller firmaer på markedet for ledelsesrådgivning. En række mindre firmaer har herudover etableret fællesejede firmaer specielt på skatteområdet.

Revisorkommissionen tog i begyndelsen af 1993 kontakt til 4 store revisionsfirmaer for at få oplyst, hvorledes man i praksis adskiller og afgrænser rådgivning og revision.

Kommissionen kan på baggrund af de foretagne interviews konkludere, at revisionsvirksomhederne har etableret effektive og funktionsdygtige kvalitetssikringssystemer, omfattende såvel revision som rådgivning.

En undersøgelse har vist,¹²⁾ at store klienters efterspørgsel efter revisorerne rådgivning først og fremmest er koncentreret om skat og fusioner/køb/virksomhedsophør. De små og mindre klienter efterspørger yderligere især rådgivning vedrørende budgettering, økonomisk og administrativ styring. Det er især de mellemstore klienter, der har behov for revisorerne rådgivning inden for finansiering og investering.

Væksten har inden for de seneste tre år været størst for områderne: Skat, budgettering, fusioner og virksomhedskøb, informatik og edb, virksomheds-etablering og finansiering/investering.

Revisorerne forventer selv, at branchen i fremtiden vil spille en større rolle på rådgivningsområdet, hvilket fremgår af følgende skema¹³⁾:

	AFTAGE/FALDE	UÆNDRET	TILTAGE/STIGE
Konkurrencen på revisionsområdet vil	0 pct.	16 pct.	84 pct.
Konkurrencen på rådgivningsområdet vil	4 pct.	8 pct.	88 pct.
Klienters efterspørgsel efter rådgivning fra revisorer vil	8 pct.	34 pct.	58 pct.
Antal etableringer af selvstændige konsulentafdelinger i revisorbranchen vil	20 pct.	45 pct.	35 pct.
Revisorernes konkurrencedygtighed på rådgivningsområdet vil	15 pct.	37 pct.	48 pct.
Bredden i revisors rådgivning vil	18 pct.	37 pct.	45 pct.
Revisors behov for at sikre kompetenceudvikling på rådgivningsområdet vil	0 pct.	6 pct.	94 pct.
FSRs uddannelsesindsats inden for rådgivning bør	0 pct.	26 pct.	74 pct.

Revisors stigende rolle som virksomhedens rådgiver skal ses i lyset af, at virksomhederne opererer i et stadigt mere kompliceret samfund. Der stilles således krav om en konstant udvikling i virksomhedernes aktiviteter, herunder internationalt, sammenholdt med at lovgivningen til stadighed bliver mere kompliceret og ofte uigennemskuelig, hvilket skaber en stigende efterspørgsel efter kvalificerede rådgivningsydelser.

Rådgivningsområdet er kendetegnet ved, at der er tale om et serviceområde med en flydende grænse i kompetencen mellem de forskellige udbydere af rådgivningsydelserne.

Interessen for rådgivningsdelen i revisionsfirmaerne hænger selvsagt sammen med, at der er tale om et serviceområde i udvikling. Samtidig stiller klienten krav om merydelser, de såkaldte "value added services" (at værdien af revisors ydelser er større end revisors honorar). Det er for revisorerne et naturligt arbejdsområde, idet revisor i sit løbende revisionsarbejde opnår en indsigt og en status i virksomheden, der muliggør en rådgivningsfunktion.

Erfaringerne har således vist, at rådgivning, der udføres for en revisionsklient, har en synergieffekt i form af en gavnlig indflydelse ved gennemførelsen af virksomhedens revisionsopgaver, samtidig med at revisionen har en positiv indvirkning på rådgivningen.

6.4. Fordele og ulemper ved revision og rådgivning for samme klient

Som anført ovenfor, er der en synergieffekt ved sammenkobling af revisions- og rådgivningsopgaver.

FSRs rådgivningsudvalg forventer, jf. Rapport fra Rådgivningsudvalget (1991), at der inden for en 10 års horisont vil ske en udvikling, hvor revisorerne i højere grad end i dag skal beherske de elementære discipliner inden for generel virksomhedsledelse på et professionelt niveau alene for at kunne udføre erklæringsopgaven.

Nordisk Forening af Registrerede Revisorer har tilsvarende i deres rapport "Nordisk revisor i år 2000", (1992), givet udtryk for, at især de mindre og mellemstore kundevirksomheder i det fremtidige komplekse internationale samfund vil få et betydeligt behov for revisors rådgivning.

Også for store klienter er det en fordel at kunne benytte revisor til at udføre opgaver, der går ind under betegnelsen rådgivning.

På grund af sit typisk længerevarende samarbejdsforhold til sine klienter, har revisor en særlig adgang til at levere rådgivning til disse. Dette indebærer en række fordele for klienten:

Revisor ved, hvem de relevante samarbejdspartnere hos klienten er, herunder den uformelle organisation.

Revisor har gode forudsætninger for at definere det "rigtige" problem.

Revisor kommer også hos klienten efter rådgivningsopgaven er afsluttet, og kan derved medvirke til at sikre et projekts gennemførelse.

Revisor har en lovfæstet tavshedspligt.

Der har været stillet spørgsmål, om revisor kan yde rådgivning til en revisionsklient (dobbeltrulleproblemet).

Tvivlen begrundes med, at revisor gennem sin rådgivning bliver involveret i virksomhedens beslutninger og derfor kan have svært ved at opretholde sin objektivitet under udførelsen af revisionsopgaven, samt at det kan svække troen på revisors uafhængighed af virksomhedsledelsen, hvis han ved siden af sit revisionshonorar modtager vederlag for konsulentbistand.

Virksomhederne har givet udtryk for, at det er en fordel, at den revisor, der

i forvejen har et dybtgående kendskab til virksomheden, også er den revisor, der kan give råd.

Rollen som virksomhedens revisor og rådgiver vil korrekt behandlet medføre fordele for virksomhederne, både når det drejer sig om erklærings- og rådgivningsopgaverne.

For at imødekomme brugernes mistillid til revisor foreslår FRR, at revisor altid over for offentligheden i sin habilitetserklæring skal oplyse, hvor stor en del af det samlede revisorhonorar for det pågældende år der er knyttet til henholdsvis revision og rådgivning.

En arbejdsgruppe bestående af 5 nordiske juridiske forskere¹⁴⁾ blev i 1987 nedsat af Nordisk Ministerråd med henblik på at undersøge revisors rolle i bekæmpelsen af økonomisk kriminalitet. I 1992 udsendte arbejdsgruppen en rapport "Revisorn och ekonomisk brottslighet", hvori bl.a. spørgsmålet om revisors rådgivningsfunktion drøftedes. I rapporten udtales (s. 96):

"I revisionsverksamheten ingår det ett moment av rådgivning. Det skulle vara felaktigt om en revisor kunde kritisera ett företags räkenskaper utan att ge råd för på vilket sätt denna skulle kunna förbättras.

Vi har funnit att revisorn bör kunna få verka som konsult i det företag där han är vald revisor under förutsättning att han fortfarande intar en oberoende ställning. Genom sin rådgivningsverksamhet kan revisorn tvärt emot förhindra ekonomisk brottslighet.

Ovan har vi anfört att det är svårt att för samtliga nordiska länder ange exakta gränser för rådgivningens omfattning och inriktning. Detta måste avgöras från land till land och utformas på ett sådant sätt att revisorns anses som oberoende av bolagets samtliga intressenter."

Arbejdsgruppen, så det således som en fordel, at den samme revisor kan revidere virksomhedens regnskab og rådgive ledelsen. Det anføres i rapporten, at kombinationen af revisions- og rådgivningsfunktionen kan bidrage til imødegåelse af økonomisk kriminalitet i erhvervslivet.

I USA udsendte de 6 største revisionsfirmaer i januar 1991 en fælles rapport¹⁵⁾, om problemstillingerne i forbindelse med revisors udførelse af rådgivningsopgaver. Det anføres bl.a., at en række undersøgelser i USA har påvist, at der ikke er belæg for at hævde, at rådgivningsydelserne har forringet revisionens kvalitet, og at der ikke er nogen sammenhæng mellem udførelse af rådgivning og revisors objektivitet og uafhængighed, jf. følgende uddrag:

"Since the mid-1970s there have been a number of studies and con-

gressional inquiries seeking to determine whether providing non-audit services interferes with a firm's ability to perform a high quality audit. They have all reached a similar conclusion: There is no evidence that non-audit services have harmed audit quality and no linkage between providing such services and an impairment of auditor objectivity and independence."

"The evidence has been consistent and, we believe, conclusive. Providing advisory and consulting services, under proper and appropriate controls, can help contribute to audit quality while not impairing objectivity and independence."

De samfundsmæssige fordele ved at tillade revisor at udføre rådgivningsopgaver for sine klienter er herhjemme blevet pointeret af såvel FSR som FRR.

I skrivelse af 9. november 1992 til en række offentlige myndigheder, ministerier, FSRs medlemmer m.v. anførte FSR således (som kommentarer til rapporten om "Revisorn och økonomisk brottslighet"):

"... Der kan endvidere ikke være meget tvivl om, at især i store virksomheder (børsnoterede) har virksomhedens konsultationer hos revisor karakter af en second opinion, der nærmest kan sammenlignes med en forudgående revision. Det kan derfor forekomme usædvanligt, når der i dagens debat tages udgangspunkt netop i de store virksomheders situation relateret til revisors øvrige virksomhedsområder, som i hvert fald set fra erhvervslivets side er både naturlige og nødvendige.

Det er endvidere en almen revisorerfaring, at virksomheders ledelse selsagt ofte ønsker at modtage revisors vejledning, men at de afgjort selv ønsker at træffe beslutningerne på direktion- og bestyrelsesniveau og derfor ikke på nogen måde ønsker, at revisor skal træffe virksomhedens beslutninger."

Foreningen af Registrerede Revisorer har i et notat om Revisor og Rådgivning (28. maj 1993) påpeget følgende:

"... at det vil være uforsvarligt at gennemføre en generel adskillelse af revisions- og rådgivningsfunktionerne."

"... af hensyn til samfundsmæssige interesser er (der) behov for kvalificeret rådgivning, som med fordel kan ydes af revisor."

"... revisors rådgivning tilgodeser ... erhvervslivets interesse i ikke at blive påført unødvendige omkostninger som følge af rent formelle opdelinger af revisors opgaver."

"I det omfang de små virksomheder er omfattet af kravet om lovpligtig revision, vil det være meningsløst og økonomisk belastende for virksomheden, om rådgivningen ikke kan indhentes fra den revisor, som er valgt til at udøve revisionen. Man må i denne forbindelse erindre, at det i de små virksomheder er vanskeligt at indføre detaljerede forretningsgange og indbygge de fornødne kontroller, som revisionen kan bygge på. Der er heller ikke fremmede aktionærinteresser, der skal varetages. Det er derfor samfundsmæssigt en fordel, at den kontrol, som skulle ligge i revisionen, suppleres med revisors rådgivning og med anvendelse af revisor som sparringspartner, således at virksomhedsejeren direkte motiveres til at følge gældende regler og får styrket virksomhedens overlevelsesmuligheder."

Spørgsmålet om eventuelle begrænsninger i revisors adgang til at udføre rådgivningsopgaver for sin klient har hovedsagelig vedrørt de børsnoterede selskaber (se f.eks. Beslutningsforslag nr. B 4, fremsat 7. oktober 1992 af Erling Olsen (S) m.fl.). Det har i den forbindelse været omtalt, at for mindre virksomheder vil omkostningerne ved at indhente rådgivning uden for revisionens kreds ofte være for store til, at der bør indføres en begrænsning i mulighederne for at lade revisor udføre rådgivning.

I den forbindelse skal bemærkes, at det er almindelig erfaring, at der i praksis ikke er problemer med uafhængigheden, når samme revisionsfirma udfører både revision og rådgivning for en børsnoteret klient eller for andre klienter af lignende størrelse. Revisionen for børsnoterede selskaber og lignende sker efter nøje fastlagte standarder med hensyn til procedure og metodik, og udførelsen af revisionen foretages af revisionsteams, hvor ansvaret for forskellige revisionsområder er nøje fordelt mellem de revisor-medarbejdere, som indgår i det pågældende revisionsteam. Eventuelle rådgivningsopgaver for børsnoterede klienter og lignende - bortset fra rådgivning om praktiske, regnskabsmæssige forhold - udføres derimod typisk af personer, som ikke direkte tager del i revisionens udførelse, og udføres ikke i sammenhæng med revisionsopgaven. Det kan f.eks. være den klient-ansvarlige partner, der til brug for selskabets ledelse udarbejder et notat om fordele og ulemper ved mulige ændringer af selskabets regnskabsmæssige forretningsgange. Det er derfor Revisorkommissionens opfattelse, at revisionens planlægning og udførelse ikke i praksis vil være påvirket af det forhold, at revisionsfirmaet har udført rådgivningsopgaver for en børsnoteret klient.

For så vidt angår klienter, der ikke har en professionel regnskabsmæssig organisation, kan det i nogle tilfælde se ud som om, at revisor i realiteten træffer beslutninger på klientens vegne.

Dette problem synes specielt at opstå, når klientens professionelle kompetence ikke er på et niveau, som giver klienten en reel mulighed for at tage

stilling til de alternative løsningsforslag, som revisor fremkommer med. Problemet kan til en vis grad løses ved den præsentationsmåde (herunder skriftlig dokumentation), som revisor anvender over for klienten. Her må det sikres, at klienten bliver gjort opmærksom på, at beslutningen om at følge revisors vejledning, herunder valget mellem alternative løsningsforslag, alene er klientens ansvar.

En klarere sondring mellem rådgivningen (beslutningsgrundlaget og tilvejebringelsen heraf) på den ene side og klientens beslutning på den anden side må søges opnået ved at forbedre dokumentationskravene for revisors rådgivning.

I den forbindelse må søges udarbejdet vejledning eller lignende retningslinjer vedrørende dokumentationskravene ved revisors rådgivning.

Virksomhedsbekendtgørelsens § 7 indeholder allerede overordnede retningslinjer herom, men gælder alene hvor rådgivningen munder ud i en egentlig skriftlig rapport eller erklæring.

Det forhold, at visse klienter - navnlig mindre virksomheder - ikke har den fornødne kapacitet og kompetence til at foretage en kvalificeret stillingtagen til revisors rådgivning og de heraf følgende problemer med at sondre mellem rådgivning og beslutningstagen, søges således imødegået ved øgede krav til dokumentation af revisors arbejde og uafhængighed og ved at lade rådgivningsområdet være omfattet af den foreningsbaserede kvalitetskontrol, som FSR har iværksat, og som FRR på tilsvarende måde kan iværksætte.

Delkonklusion

Sammenfattende må det konkluderes, når fordele og ulemper opvejes, at det er en naturlig del af revisors opgave såvel at rådgive som at vejlede klienter.

Det er således søgt belyst, at funktionen med revisors rådgivning og vejledning er at sikre et kvalificeret beslutningsgrundlag for virksomhedens ledelse, forinden denne træffer sin beslutning. Den endelige beslutning ligger alene hos virksomhedens ledelse.

6.5. Regler i udlandet om revisors rådgivning

EF

I forbindelse med de indledende drøftelser om 5. selskabsdirektiv, blev det overvejet, om revision og rådgivning for den samme klient skulle forbydes.

Forslaget til 5. direktiv, som EF-kommissionen fremsendte i 1972, og det ændrede forslag fra 1983 indeholder imidlertid ikke begrænsninger i revisors adgang til at udføre rådgivning, og der ventes ikke i nær fremtid at fremkomme EF-regler på dette område.

Kommissionen har gennem Foreningen af Statsautoriserede Revisorer indhentet oplysninger om regler for revisors rådgivning i en række lande:

England

Ifølge de etiske regler, som er udsendt af den engelske revisorforening ICAEW (der modsvarer FSR i Danmark), må revisor ikke deltage i udarbejdelsen af regnskaber og bogføring for børsnoterede selskaber eller for andre selskaber, der har offentlighedens interesse, medmindre der er tale om "rutinemæssig kontorarbejde" eller en nødsituation. Det er tilladt at udføre skatte-, konsulent- og rekrutteringsydelser. Det anføres endvidere i de etiske regler, at revisor - i de tilfælde, hvor vedkommende har ydet en bred vifte af ydelser over en årrække - skal passe på ikke uforvarende at gå ud over rådgivningsrollen og derved indtage en ledelsesfunktion i selskabet.

Uafhængighedskravet kan ikke omgås ved at etablere en parallel revisionsvirksomhed eller lignende, da parallel-virksomheder betragtes under ét.

Tyskland

Der er ingen lovregel til hinder for, at revisor udfører revision og rådgivning for samme klient.

Lov om Wirtschaftsprüfer fastsætter i § 49 generelt, at revisor skal nægte at udføre en opgave, hvis dette er i modstrid med hans professionelle pligter eller hvis udførelsen af opgaven indebærer en fare for hans upartiskhed.

Wirtschaftsprüferkammer har udstedt etiske regler for revisorer, hvoraf det fremgår, at revision og rådgivning udført af samme revisor normalt er forenelige aktiviteter. Revisor må dog ikke træffe væsentlige ledelsesmæssige beslutninger.

Frankrig

Lovgivningen forbyder revisorer (commissaire aux comptes) at udføre rådgivning for en revisionsklient. En revisor må ikke modtage honorarer for udførelse af andre aktiviteter end lovpligtig revision.

En revisor må dog yde den rådgivning, der er nødvendig for at sikre, at regnskaberne er pålidelige, at regnskabsmæssige forretningsgange fungerer tilfredsstillende og at visse specifikke transaktioner gennemføres på en hensigtsmæssig måde og medtages i regnskabet.

Det er almindelig praksis, at de store revisionsvirksomheder opretter særskilte juridiske enheder, som yder rådgivning. Der foregår for tiden overvejelser med henblik på at vurdere denne "omgåelsesmulighed".

Holland

I Holland er der ingen regler, som forbyder revisor at udføre lovpligtig revision og rådgivning for den samme klient. Ifølge de etiske regler for den hollandske revisorforening NIVRA (der modsvarer FSR i Danmark), må revisor ikke sætte sin position som en uafhængig og upartisk revisor på spil. Ansvarer herfor er revisors eget.

Der er ikke planer om at begrænse revisors mulighed for at udføre lovpligtig revision og rådgivning for den samme klient.

Italien

Børsnoterede selskaber kan kun revideres af en virksomhed, der er optaget i et særligt register hos den italienske fondsbørs (CONCOB). CONCOBs regler indebærer, at revisionsvirksomhederne kun kan udføre revision og regnskabsmæssig rådgivning.

I selskaber, der ikke er børsnoterede, kan en revisor udføre rådgivning, forudsat at disse ydelser ikke har kontinuer karakter.

USA

Ifølge de etiske regler udarbejdet af revisorforeningen AICPA kan et medlem udføre rådgivning for en revisionsklient uden at komme i konflikt med sin uafhængighed, blot revisor ikke udfører ydelser eller funktioner, som vil sætte han i en rolle, som svarer til klientvirksomhedens ledelse eller en ansat.

Med hensyn til de **nordiske lande** henvises til s. 60, hvor rapporten "Revision och ekonomisk brottslighet" omtales.

Delkonklusion

Bortset fra Frankrig og Italien, der ikke tillader revisor at udføre både revision og rådgivning for samme børsnoterede klient, er der ikke i de undersøgte lande lovregler, der begrænser revisors adgang til at udføre revision og rådgivning for samme klient. Der er ikke udsigt til, at forbud mod revision og rådgivning for samme klient vil blive indført i andre lande eller i EF-regi.

6.6. Kommissionens anbefalinger

Dobbeltrolleproblematikken er i realiteten spørgsmålet om, hvorvidt de statsautoriserede/registrerede revisorer er uafhængige, når de udøver deres virksomhed.

Afhængighedsproblemet knytter sig ikke alene til revisors funktion som både revisor og rådgiver.

En revisor, der udfører revision, kan også miste sin uafhængighed, selv om han ikke samtidig udøver rådgivningsvirksomhed.

Det er vigtigt for kommissionen at understrege, at det afgørende for at revisor opretholder sin uafhængighed er, at han lever op til kravene om professionel kompetence, habilitet og etik. Disse begreber er omfattet af overbegrebet "god revisorskik" og tager deres udgangspunkt i lovgivningen, revisorlovene og virksomhedsbekendtgørelserne samt faglige vejledninger m.v. Det er Revisorkommissionens opfattelse, at revisors adgang til at udføre rådgivningsopgaver for sine klienter er af væsentlig samfundsmæssig betydning. Ved hjælp af revisors rådgivning opfyldes et behov hos et stort antal virksomheder for kompetent vejledning vedrørende regnskabsmæssige, skattemæssige og organisatoriske forhold. Et forbud mod at revisor kan påtage sig rådgivningsopgaver vil stille revisor i en langt vanskeligere situation under udførelsen af revisionshvervet, idet klienten da vil være mindre tilbøjelig til at samarbejde med revisor om den lovpligtige revision, når revisor kun fungerer som kontrollant.

Ser man på de regler, der ifølge lovgivningen regulerer revisors virksomhed, når der ydes rådgivning, er der ikke fuld parallelitet over til revisors revisionsvirksomhed, hvilket foreslås afhjulpet ved en omformulering af revisorlovene med de fornødne konsekvensrettelser i tilhørende bekendtgørelser.

Det skal være naturligt, at de krav, der i dag stilles til revisor i forbindelse med udførelse af revisionsopgaver, tillige skal gælde ved revisionsvirksomhedens udførelse af rådgivningsopgaver. Således skal habilitetskravet være opfyldt også i rådgivningssituationen.

Kravene til revisors rådgivning er ikke omtalt nærmere i den nuværende revisorlov, men er en integreret del af generalklausulen i LSR § 14, stk. 1, (LRR § 8), der indeholder krav om at revisors hverv skal udføres med omhu, nøjagtighed, hurtighed og i overensstemmelse med god revisorskik.

Desuden er kravene til revisors rådgivning omtalt i virksomhedsbekendtgørelserne (§ 3, stk. 4, samt §§ 6 og 7). De nærmere krav på området er fastsat i FSRs revisionsvejledning nr. 15 om revisors rådgivning og assistance.

Efter Revisorkommissionens opfattelse bør det i loven præciseres, at både revisors revisions- og rådgivningsopgaver er omfattet af habilitetskravene samt af generalklausulen om god revisorskik. En regel herom er derfor foreslået i § 1, stk. 3, i kommissionens udkast til lovforslag. Hjemlen for Erhvervs - og Selskabsstyrelsen til at fastsætte nærmere regler for revisors virksomhed vil således også omfatte regler om revisors rådgivningsvirksomhed.

Noter til kapitel 6

- ¹⁾ "Et signalement af den statsautoriserede revisors rådgivning i 1991". Udarbejdet for Foreningen af Statsautoriserede Revisorer af Hans-Henrik Hansen og Flemming Poulfelt, Institut for Erhvervsøkonomi og Ledelse, Handelshøjskolen i København.
- ²⁾ "Revision & Regnskabsvæsen nr. 10/1992", s. 32. En artikel udarbejdet af ekstern lektor ved Handelshøjskolen i Århus, advokat Lars Bo Langsted.
- ³⁾ Notat om Revisor og Rådgivning af 28. maj 1993 fra FRR, s. 4.
- ⁴⁾ Rapport fra FSRs rådgivningsudvalg "Den statsautoriserede revisors rådgivning - perspektiver og krav", september 1991, s. 14.
- ^{5, 6, 7)} Det bemærkes, at rådgivning inden for produktion og produktionsstyring, logistik og marketing ikke kan opgøres i hele procenter, men at områderne indgår i rådgivningsdelen, men i begrænset omfang.
- ⁸⁾ En efterspørgselsanalyse blandt Danmarks største virksomheder af revisors rådgivningsydelse er udarbejdet af professor, dr.merc. Jan Mouritsen, Handelshøjskolen i København og direktør Kim Wiencker HD (R), SMG Corporate Consultants A/S. Analysen er offentliggjort i Revision & Regnskabsvæsen nr. 2/1992, s. 6 ff.
- ⁹⁾ Rapport fra FSRs rådgivningsudvalg "Den statsautoriserede revisors rådgivning -perspektiver og krav", september 1991, s. 27.
- ¹⁰⁾ Rapport fra FSRs rådgivningsudvalg "Den statsautoriserede revisors rådgivning -perspektiver og krav", september 1991, s. 33.
- ¹¹⁾ Rapport fra FSRs rådgivningsudvalg "Den statsautoriserede revisors rådgivning -perspektiver og krav", september 1991, s. 10.
- ¹²⁾ Rapport fra FSRs rådgivningsudvalg "Den statsautoriserede revisors rådgivning -perspektiver og krav", september 1991, s. 12.
- ¹³⁾ Rapport fra FSRs rådgivningsudvalg "Den statsautoriserede revisors rådgivning -perspektiver og krav", september 1991, s. 21.
- ¹⁴⁾ Arbejdsgruppen bestod af docent Krister Moberg, Sverige, professor Vagn Greve, Danmark, ekstern lektor Lars Bo Langsted, Danmark, 1. statsadvokat Morten Eriksen, Norge, og cand.jur. Tuomas Harpf, Finland.
- ¹⁵⁾ The Public Accounting Profession: Meeting The Needs Of A Changing World, s. 14 f.

7. Revisorers samarbejds- og konkurrenceforhold

7.1. Indledning

Regler vedrørende revisorers samarbejdsforhold og konkurrenceforhold findes i §§ 9 og 11 i lov om statsautoriserede revisorer, LSR (lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993), i § 5 i lov om registrerede revisorer, LRR (lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993), og i § 2, stk. 4, i bekendtgørelse nr. 126 af 28. februar 1989 om registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser.

Problemerne omkring konkurrenceforhold blev taget op af Konkurrencerådet i 1992. Ved skrivelse af 26. august 1992 har rådet rettet henvendelse til industriministeren og anbefalet, at man ophæver eller lemper visse offentlige bestemmelser, som begrænser konkurrencen på revisorområdet. Det drejer sig om bestemmelserne i § 9, stk. 1, og § 11 i lov om statsautoriserede revisorer, samt § 5, stk. 1, i lov om registrerede revisorer og § 2, stk. 4, i bekendtgørelse om registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser. Konkurrencerådet begrundet sin henstilling med, at bestemmelserne begrænser den fri erhvervsudøvelse, og at en liberalisering på området vil betyde, at personer med nært beslægtet uddannelse inden for den økonomiske og juridiske erhvervsrådgivning får mulighed for at samarbejde og udvikle nye og mere tidssvarende virksomhedsformer. Det er rådets opfattelse, at en ophævelse/lempelse af de nævnte regler ikke vil medføre en svækkelse af revisorernes uafhængighed, idet der i lovgivningen findes andre strenge regler, som tilgodeser hensynet til revisorernes uafhængighed og ansvar. Skrivelsen er vedhæftet som bilag 13.

Ved vurderingen af reglerne er det væsentligt at have for øje, at der er forskel på de to grupper af revisorer som følge af forskelle i uddannelsesmæssig baggrund og den faktiske erhvervsudøvelse. Kapitlet indledes derfor med en gennemgang af forskelle i uddannelsesmæssig baggrund og erhvervsudøvelsen, hvorefter ovennævnte bestemmelser i revisorlovgivningen vil blive gennemgået.

7.2. Uddannelsen for statsautoriserede revisorer

For at opnå beskikkelse som statsautoriseret revisor, skal man ifølge LSR § 1, stk. 2, nr. 4 og 5, have bestået en særlig eksamen (teoretisk uddannelse) og i mindst tre år efter det fyldte 18. år på en statsautoriseret revisors kon-

tor have deltaget i udførelsen af de dér almindeligt forekommende revisionsarbejder (praktisk uddannelse).

Med hjemmel i LSR § 4, stk. 1, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsat nærmere regler om den særlige eksamen, herunder betingelserne for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene samt eksamens afholdelse og bedømmelse. Disse regler findes i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bekendtgørelse nr. 768 af 25. november 1991 om eksamen for statsautoriserede revisorer.

For at kunne indstille sig til eksamen som statsautoriseret revisor kræves det, at man i forvejen har bestået revisorkandidateksamen (cand.merc.aud.).

Cand.merc.aud.-studiet foregår på landets handelshøjskoler/universiteter og er en overbygning på HA/HD-studiet. Uddannelsen kan foregå som heltidsstudium eller som deltidsstudium således:

1. HA-studiet på heltid normeret til 3 år med 2-årig overbygning på heltid til cand.merc.aud. Eller i alt en teoretisk uddannelse som heltidsstudium af mindst 5 års varighed.
2. HD-studiet på deltid normeret til 4 år med tillægsprøver normeret til 1 år på deltid og med en 4-årig overbygning på deltid til cand.merc.aud. Eller i alt en teoretisk uddannelse som deltidsstudium af mindst 9 års varighed.

Der er tillige kombinationsmuligheder mellem de to studieforløb, f. eks. påbegyndelse af deltidsstudium efter afslutning af HA-studiet.

Der er således tale om en længerevarende uddannelse på universitetsniveau.

For at kunne indstille sig til revisoreksamen skal man desuden have færdiggjort den praktiske del af uddannelsen (tre års beskæftigelse), hvoraf mindst 2 år skal have fundet sted efter bestået candidateksamen. Under den praktiske del følger kandidaterne tillige undervisning tilrettelagt af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer med henblik på forberedelse til den afsluttende revisoreksamen.

Revisoreksamen består af en skriftlig og en mundtlig del. Den skriftlige del strækker sig over tre på hinanden følgende dage af 8 timers varighed.

Til bistand for Erhvervs- og Selskabsstyrelsens administration af lov om statsautoriserede revisorer er der i medfør af LSR § 4, stk. 2, nedsat en Revisorkommission, der bl.a. har til opgave at afholde eksamen for statsautoriserede revisorer, herunder stå for udarbejdelsen af eksamensopgaver samt fastsætte de nærmere regler om fremgangsmåden ved skriftlig og mundtlig eksamen. Kommissionen er sammensat af statsautoriserede revi-

sorer, forretningskyndige og særligt sagkyndige inden for skatteret, skifteret og nationaløkonomi. Kommissionens brede sammensætning sikrer, at det konstateres, om kandidaten kan håndtere alle aspekter i de opgaver, som en statsautoriseret revisor kan blive stillet overfor fra såvel myndigheder som erhvervsliv. Kommissionen stiller meget skrappe krav til den enkelte kandidats kunnen.

Uddannelsen til statsautoriseret revisor tager, jf. ovennævnte, minimum 8 år ved heltidsstudium og minimum 11 år ved deltidsstudium og indeholder 2 store eksaminer samt mindst 3 års praktik. I praksis tager uddannelsen længere tid. Samtidig vil det for mange være nødvendigt med en praktikperiode på over tre år, for at have den erfaring, der skal til for at bestå revisor-eksamen. Dog må der højst gå 8 år, fra kandidateksamen er bestået, til man indstiller sig til eksamen for statsautoriserede revisorer. Uddannelsen ligger dermed på et væsentligt højere niveau end uddannelsen for de registrerede revisorer, og dermed også på et væsentligt højere niveau end det kræves efter EF's 8. selskabsdirektiv om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision (84/253/EØF), jf. nedenfor.

7.3. Uddannelsen for registrerede revisorer

Ret til at blive optaget i Revisorregistret, har enhver person, der foruden at opfylde andre krav, har bestået eksaminer og prøver, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har godkendt til dette formål, samt i mindst tre år efter det. fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af de almindeligt forekommende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejder hos en statsautoriseret eller registreret revisor, jf. LRR § 1, stk. 2, nr. 4 og 5.

I henhold til bekendtgørelse nr. 209 af 5. april 1991 om godkendelse af registrerede revisors uddannelse skal man for at blive optaget i revisorregistret have bestået en særlig kvalifikationseksamen. For at kunne indstille sig til kvalifikationseksamen, skal man have gennemgået en teoretisk uddannelse, som fastsættes af Undervisnings- og Forskningsministeriet. Denne uddannelse kan foregå på to måder:

1. En deltidsuddannelse på handelsskole, som i omfang svarer til tre års heltidsstudium, hvilket svarer til 8. selskabsdirektivs minimumskrav.
2. En videregående uddannelse på højere uddannelsesinstitution, som svarer til ét års heltidsstudium. Valget af denne uddannelsesform er betinget af, at man har bestået erhvervsøkonomisk diplomprøve (HD) i regnskabsvæsen eller anden uddannelse, hvor tilsvarende forudsætninger er erhvervet.

Det vil være muligt at få dispensation, så man ikke behøver at gennemgå en af de to uddannelsesformer, såfremt man på anden måde har opnået de for-

nødne kundskaber. Det skal dog understreges, at man altid vil skulle bestå kvalifikationseksamen for at blive optaget i Revisorregistret. Således vil også en person, som er cand.merc.aud. skulle igennem kvalifikationseksamen for at blive registreret revisor.

Kvalifikationseksamen for registrerede revisorer og den tilhørende uddannelse blev indført ved de ovennævnte bekendtgørelser fra 1991. Dette skete som et led i implementeringen af EF's 8. selskabsdirektiv om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision. Herved er det sikret, at de registrerede revisorer som fremover uddannes, opfylder 8. direktivs minimumskrav.

Direktivet blev søgt gennemført i den danske selskabslovgivning pr. 1. januar 1990. Denne dato blev derfor skæringsdatoen for den nye uddannelse. Af hensyn til personer, der før 1. januar 1990 har påbegyndt revisoruddannelsen (den gamle), er i § 6 i bekendtgørelse nr. 209 af 5. april 1991 om godkendelse af registrerede revisorers uddannelse indført en overgangsordning af 6 års varighed, jf. direktivets art. 18. Ifølge overgangsordningen vil personer, der inden 1. januar 1990 påbegyndte teoretisk eller praktisk uddannelse indtil udgangen af 1995 kunne optages i revisorregistret efter reglerne om teoretisk uddannelse i bekendtgørelse nr. 493 af 21. september 1978, forudsat, at de i øvrigt opfylder betingelserne for optagelse i Revisorregistret.

Efter bekendtgørelsen fra 1978 kræves ingen kvalifikationseksamen for optagelse i registret. Efter 1978-bekendtgørelsen kan den teoretiske del af uddannelsen udgøres af:

1. Den erhvervsøkonomiske kandidateksamen (cand.merc.) med revision eller regnskabsvæsen som speciale.
2. Den teoretiske del af prøven for statsautoriserede revisorer.
3. Diplomprøven i regnskabsvæsen (HD) suppleret med visse specialkurser.
4. Den almene erhvervsøkonomiske eksamen (HA) suppleret med beståede prøver efter visse specialkurser.
5. Prøve aflagt som afslutning på handelsskolernes statskontrollerede specialkursus i revision suppleret med beståede prøver efter visse specialkurser.

Den nye uddannelse for registrerede revisorer trådte i kraft den 10. april 1991 og er på enkelte handelsskoler påbegyndt i september 1992.

7.4. Forskelle i uddannelsesmæssig baggrund

Som det fremgår af ovenstående, vil der fortsat være stor forskel på den

teoretiske del af uddannelsen for de to revisorgrupper. For så vidt angår den praktiske del af uddannelsen, skal begge grupper gennemgå en praktikperiode på 3 år. For statsautoriserede revisorer skal mindst 2 år af praktikperioden ligge efter afslutning af cand.merc.aud.-eksamen. Imidlertid gælder for en kommende statsautoriseret revisor, at praktikken udelukkende kan foregå hos en statsautoriseret revisor, mens den for en kommende registreret revisor kan foregå enten hos en registreret eller en statsautoriseret revisor. Som følge af forskelle i henholdsvis en statsautoriseret og en registreret revisors faktiske arbejdsopgaver (se nedenfor), er der tillige forskelle i den praktiske uddannelse, som fås hos en statsautoriseret og en registreret revisor.

Det kan i denne forbindelse nævnes, at et betydeligt antal registrerede revisorer i dag er ansat hos statsautoriserede revisorer, og således ikke selvstændigt benytter deres registrering. Tillige er der hos statsautoriserede revisorer ansat mange, som i kraft af deres teoretiske og praktiske kunnen ville kunne optages i revisorregistret, men som blot ikke anser dette for nødvendigt. Der er ikke noget til hinder for, at en registreret revisor tager ansættelse hos en statsautoriseret revisor, jf. LSR § 15, stk. 1.

Selv om der med bekendtgørelse nr. 209 af 5. april 1991 om godkendelse af registrerede revisorer uddannelse er sket en niveaumæssig forbedring af de registrerede revisorer uddannelse, er det kommissionens opfattelse, at der fortsat er en markant forskel på uddannelsesniveaut for registrerede og statsautoriserede revisorer og på det faglige niveau.

I forbindelse med denne vurdering har kommissionen også henset til, at den enkelte kandidats kunnen bliver afprøvet gennem den ovenfor beskrevne meget omfattende revisoreksamen, som skal bestås, før autorisation kan gives.

Hertil kommer, at den nye uddannelse for registrerede revisorer først vil få virkning efter en årrække, og at de nuværende registrerede revisorer har en meget forskellig uddannelsesmæssig baggrund.

De uddannelsesmæssige forskelle er opridset i følgende skema (kun den nye ordning for de registrerede revisorer er medtaget):

Statsautoriserede revisorer

Cand.merc. aud.:
Handelshøjskoler/universiteter:

Heltidsstudium omfattende HA med 2 års overbygning til c and. mere. aud., i alt 5 års heltidsstudium.

Deltidsstudium omfattende HD med tillægsprøver og med 4-årig overbygning til cand.merc.aud., i alt 9 års deltidsstudium.

Adgangsbetingelser: Studentereksamen højere forberedelseksamen, højere handelseksamen m.v.

3. års praktisk uddannelse under instruktion af en statsautoriseret revisor. 2 år af den praktiske uddannelse foregår efter afslutningen af cand.merc.aud-studiet.

Revisoreksamen for Revisorkommissionen.

Registrerede revisorer

Revisoruddannelsen:
Handelsskole:

6-årigt deltidsstudium normeret til 3 års heltidsstudium,

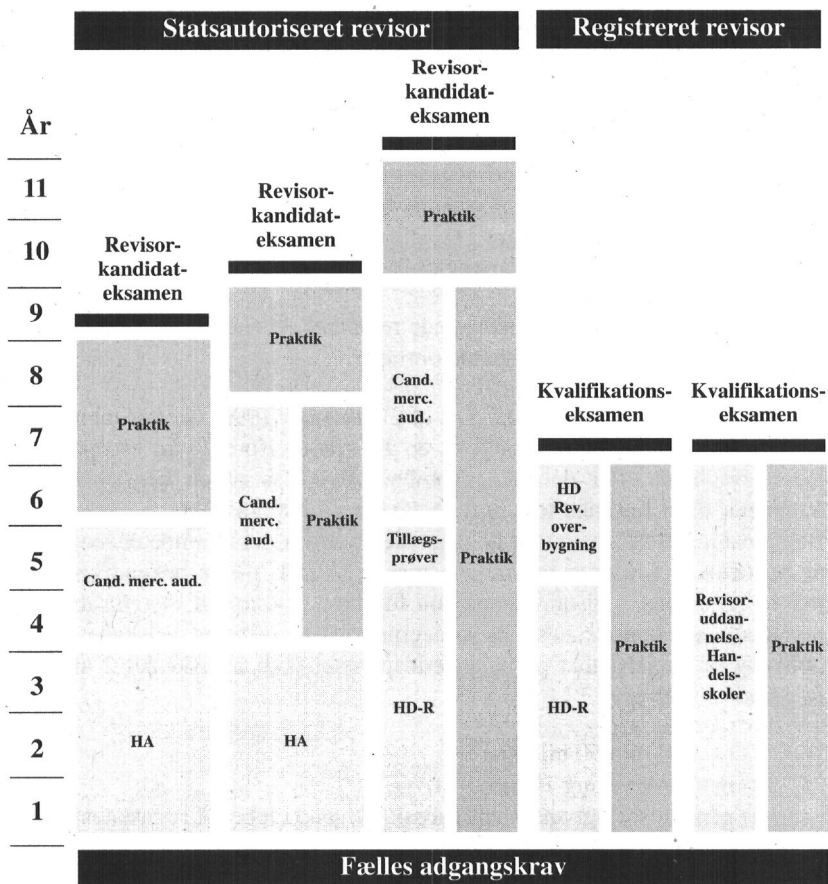
Højere uddannelsesinstitutioner:

4-årigt deltidsstudium til HD med 2-årig overbygning på deltid, i alt 6 års deltidsstudium,

Adgangsbetingelser: Studentereksamen, højere forberedelseksamen, højere handelseksamen m.v.

3. års praktisk uddannelse under instruktion af en statsautoriseret eller registreret revisor. Den praktiske uddannelse foregår sideløbende med den teoretiske uddannelse.

Kvalifikationseksamen, som tages på handelsskoler eller højere uddannelsesinstitutioner.



Figur 1. Uddannelsesveje. Registreret revisor. Statsautoriseret revisor. ("Registrerede revisorer for fremtiden", udgivet af Foreningen af Registrerede Revisorer, 1993).

Som en konsekvens af forskellen på uddannelsesniveaut for de to grupper af revisorer har lovgivningen på visse områder tillagt statsautoriserede revisorer en eneret eller en fortrinsret til at udføre visse typer opgaver (se nedenfor).

7.5. Forskelle i erhvervsudøvelsen

Efter lovgivningen har de to grupper af revisorer i vid udstrækning ligestilling med hensyn til virksomhedsområde. Det gælder således på følgende områder:

Begge typer af revisorer kan foretage lovpligtig revision af årsregnskaber for selskaber med de begrænsninger, som er omtalt nedenfor.

Begge typer af revisorer kan udpeges til granskningsmænd i henhold til aktieselskabslovens § 95 og anpartsselskabslovens § 76, og begge typer af revisorer kan udarbejde vurderingsberetninger, jf. aktieselskabslovens § 6b, stk. 1, og revisorerklæringer, jf. anpartsselskabslovens § 5b, stk. 1.

Der gælder også samme ansvarsregler for de to revisorgrupper.

På visse områder har statsautoriserede revisorer en eneret eller en fortrinsret. Det gælder således på følgende områder:

I henhold til bekendtgørelse nr. 712 af 22. oktober 1990, der har hjemmel i årsregnskabslovens § 61 b, stk. 5, er der for revisorer, som er optaget i Revisorregistret efter den 1. november 1990, fastsat en begrænsning i adgangen til at foretage lovpligtig revision af årsregnskabet for selskaber. Begrænsningen indebærer, at de pågældende revisorers kompetenceområde er begrænset til mindre og mellemstore selskaber. Ifølge bekendtgørelsen må en registreret revisor således kun foretage revision af et selskabs årsregnskab og et moderselskabs koncernregnskab, såfremt selskabet, henholdsvis moderselskabet på balancetidspunktet ikke overskrider 2 af de 3 følgende størrelser:

- 1) balancesum 50 mio.kr.,
- 2) nettoomsætning 100 mio. kr. og
- 3) gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret 250.

* .

Er et selskab, hvis regnskab skal revideres, en del af en koncern, må koncernregnskabet heller ikke overskride 2 af disse 3 størrelser, hvis regnskabet skal revideres af en registreret revisor. En registreret revisor vil kun kunne forestå revisionen af et koncernregnskab, såfremt han lovligt kan forestå revisionen af årsregnskaberne for de enkelte selskaber i koncernen.

Registrerede revisorer kan således kun foretage lovpligtig revision af regnskaber, som opfylder betingelserne i årsregnskabslovens § 25. Det skal understreges, at reglen kun gælder for revisorer, som er registreret efter 1. november 1990. Således vil der lang tid fremover stadig være mange registrerede revisorer, som ikke begrænses i deres virksomhed af denne regel.'

Statsautoriserede revisorer har fortrinsstilling for så vidt angår retssager, hvori offentlige myndigheder ønsker regnskabsmæssige forhold oplyst, jf. LSR, § 8, stk. 1.

I børsnoterede selskaber skal der vælges to revisorer, hvoraf den ene skal være statsautoriseret, jf. årsregnskabslovens § 61 c, stk. 1.

Aktionærer, der ejer 1/10 af aktiekapitalen, kan kræve, at der vælges en statsautoriseret revisor. Tilsvarende gælder for anpartshavere, der ejer 1/4 af indskudskapitalen, jf. årsregnskabslovens § 61 c, stk. 2.

De nævnte bestemmelser er udtryk for, at samfundet i almindelighed kan forvente større indsigt af og stille større krav til statsautoriserede revisorer som følge af forskellen i uddannelsesniveauet for de to grupper af revisorer.

Vedrørende den faktiske fordeling af opgaver for større virksomheder - hvor "en opgave" vil sige at være revisor for en virksomhed - mellem statsautoriserede og registrerede revisorer kan der henvises til nedenfor viste analyse af revisormarkedet, foretaget på grundlag af oplysninger fra Greens 1990-1993 om de enkelte virksomheders revisorer.

Som hovedkriterium for virksomheders optagelse i Greens er i Greens '93 angivet følgende kriterier: Virksomheden skal have mindst 50 ansatte eller en omsætning på mindst 40 mio. kr. I øvrigt er alle børsnoterede virksomheder optaget, ligesom større banker og enkelte virksomheder, der ikke nødvendigvis opfylder de nævnte kriterier, men som efter redaktionens skøn er af interesse for erhvervslivet, er optaget. Det bemærkes, at selskaber, der ikke har angivet revisornavn til Green's, ikke er medtaget i de nedennævnte tal.

Fordelingen af opgaver var/er følgende for 1990 - 1993:

	1990	1991	1992	1993
<i>Andel af alle opgaver:</i>				
statsautoriserede revisorer:	96,3 %	96,4 %	97,2 %	97,4 %
registrerede revisorer:	1,6%	2,1 %	2,0%	1,9%
privatpersoner samt				
udenlandske revisorer:	2,1 %	1,5%	0,8%	0,7%

Opgaver i børsnoterede selskaber:

statsautoriserede revisorer:	90,2 %	92,8 %	95,2 %	95,9 %
registrerede revisorer:	1,8%	2,3%	2,4%	2,0%
privatpersoner samt udenlandske				
revisorer:	8,0%	4,9%	2,4%	2,1 %

Det bemærkes, at analysen som nævnt alene omfatter de større virksomheder.

Kommissionen har fundet en sådan analyse relevant, idet det især er revisorer af disse virksomheder, der påkalder sig offentlighedens interesse, og er genstand for overvejelserne i denne betænkning.

7.6. Lov om statsautoriserede revisorer, § 9, lov om registrerede revisorer, § 5

Bestemmelsen i LSR, § 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

"Statsautoriserede revisorer eller revisionselskaber må kun have mere end ét kontorsted, hvis hvert kontor ledes af en til virksomheden knyttet statsautoriseret revisor, der kun er leder af det pågældende kontor."

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget (FT 1966/67, 2. saml., A 1035), at formålet med bestemmelsen var

"at lette adgangen til at træffe praktiske arrangementer inden for større revisionsvirksomheder samtidig med, at man opretholder princippet om revisorhvervet som et personligt hverv. Da de statsautoriserede revisorers kundekreds ikke er lokalt begrænset, kan en ordning som den foreslåede indebære betydelige fordele og besparelser, navnlig med hensyn til rejsetid og rejseudgifter, ligesom det er praktisk for klienterne at have revisoren boende så nær som muligt."

En tilsvarende bestemmelse for registrerede revisorer findes i LRR, § 5.

Foreningen af Registrerede Revisorer, FRR, finder, at bestemmelserne bør ophæves.

Hensigten med bestemmelserne er at sikre, at revisor reelt har mulighed for at føre tilsyn med medarbejderne samt sikre, at der ikke opstår en situation, hvor ingen anser sig ansvarlig for de aktiviteter, der finder sted på et konkret kontorsted.

Det er kommissionens opfattelse, at der ikke er behov for ændringer i lovgivningen på dette område.

7.7. Lov om statsautoriserede revisorer, § 11, - virk.bkg. for registrerede revisorer, § 2, stk. 4

Bestemmelsen er et led i det regelsæt, der skal sikre revisors uafhængighed. I betænkning 534/1969 om registrerede revisorer udtrykkes uafhængighedsproblematikken således:

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

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

Den generelle uafhængighed er reguleret i LSR, §§ 10 og 11, samt i LRR, § 8, stk. 2, og virksomhedsbekendtgørelsen for registrerede revisorer, § 2. Disse regler indeholder bestemmelser om samarbejdet med andre, herunder øvrige revisorer (statsautoriserede/registrerede) samt om stillinger, som er uforenelige med revisorhvervet.

Kravet om uafhængighed indebærer, at en statsautoriseret revisor (registreret revisor) ikke må drive erhvervsvirksomhed, som er betinget af offentlig autorisation eller bevilling eller drive næring, som er omfattet af næringsloven eller lov om restaurations- og hotelvirksomhed m.v. Revisor må endvidere ikke drive bankvirksomhed, børsrådgivningsvirksomhed, forsikringsvirksomhed, forlagsvirksomhed, entreprenørvirksomhed, rederivirksomhed, skibsbefragtning, toldklarering, forlystelses- eller teatervirksomhed, udlejningsvirksomhed eller nogen virksomhed, der kan sidestilles hermed. Samtidig må en statsautoriseret eller registreret revisor ikke beklæde fastlønnet stilling i offentlig virksomhed, bortset fra stilling som lærer ved erhvervsundervisning, eller beklæde stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller funktionær eller i øvrigt som ansat i en erhvervsvirksomhed eller institution, som driver anden erhvervsvirksomhed end bogførings-, regnskabs- og revisionsvirksomhed.

For så vidt angår den generelle habilitet, har FRR udtalt:

"... bestemmelsen bør ophæves. Baggrunden for dette er, at foreningen ikke finder, at det styrker uafhængigheden at isolere revisor i samfundet. Det bør være muligt for en registreret/statsautoriseret revisor at drive enhver form for virksomhed ud over revisorvirksomhed alene med det forbehold, at den pågældende ikke kan udøve revision eller afgive erklæring i en sådan virksomhed respektive i selskaber, hvori revisor har økonomiske interesser, f. eks. gennem aktiebesiddelse, eller som bestyrelsesmedlem eller som ansat."

Kommissionen er ikke enig i denne opfattelse. Sml. herom i øvrigt nedenfor, kapitel 8.6.

Den specielle uafhængighed er reguleret i LSR, § 13, og LRR, § 7.

7.7.1. Særligt vedrørende LSR § 11, stk. 1

Det fremgår af § 11, stk. 1, 1. pkt, i lov om statsautoriserede revisorer (LSR), at

en statsautoriseret revisor ikke må drive revisionsvirksomhed sammen med andre end statsautoriserede revisorer.

En tilsvarende bestemmelse findes for registrerede revisorer i § 2, stk. 4, i virksomhedsbekendtgørelsen for disse.

Bestemmelsen i § 11, stk 1, 1. pkt., i LSR udelukker, at en statsautoriseret revisor indgår i selskabsformer med personlig hæftelse med andre end statsautoriserede revisorer. Anderledes stiller det sig, såfremt der er tale om selskabsformer med begrænset hæftelse - aktieselskaber og anpartsselskaber. Dette indebærer, at der godt må være andre end statsautoriserede revisorer i ejerkredsen. § 11, stk. 2, sikrer dog, at den daglige ledelse - direktionen - består af statsautoriserede revisorer, jf. nedenfor.

Ifølge § 11, stk. 1, 2. pkt., kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen tillade, at revisionsvirksomhed drives sammen med udenlandske revisorer, såfremt forholdene taler herfor. Her lægges bl.a. vægt på, at den udenlandske revisor er i besiddelse af kundskaber, som er på højde med danske statsautoriserede revisorer. En tilsvarende bestemmelse findes ikke for registrerede revisorer.

7.7.2. Særligt vedrørende LSR § 11, stk. 2

I § 11, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer er det fastsat, at en statsautoriseret revisor kun kan tage ansættelse hos andre statsautoriserede revisorer, i selskaber eller fonde, hvis eneste formål er at drive revisionsvirksomhed, og i hvilke den daglige ledelse består af statsautoriserede revisorer. Bestemmelsen skal bl.a. sikre, at en statsautoriseret revisor ikke gennem sit ansættelsesforhold bliver pålagt i sit arbejde at følge andre normer og retningslinier, end de der er gældende for statsautoriserede revisorer.

En tilsvarende bestemmelse findes ikke for registrerede revisorer. En statsautoriseret revisor kan således ikke tage ansættelse hos en registreret revisor, medmindre han deponerer sin beskikkelse, jf. LSR § 10, stk. 4. Der er derimod ikke noget til hinder for, at en registreret revisor kan tage ansættelse hos en statsautoriseret revisor, jf. LSR § 15, stk. 1.

Betydningen af § 11 er først og fremmest at præcisere, at revisor alene er ansvarlig for revisionsvirksomheden. Dermed bliver uafhængigheden sikret i den daglige drift. Bestemmelsen må tillige ses i sammenhæng med

bestemmelsen i lovens § 10, stk. 2, der forbyder statsautoriserede revisorer at tage stilling som bestyrelsesmedlemmer, direktører m.v. i erhvervsvirksomheder, der driver anden virksomhed end revision. I art. 27 i EF's 8. selskabsdirektiv (84/253/EØF) stilles der ligeledes krav om revisors uafhængighed af aktionærer og af ledelse.

7.8. Kommissionens **fortolkning** af § 11

Revisorkommissionen har tidligere behandlet forespørgsler med hensyn til fortolkningen af § 11, stk. 1. Det er kommissionens opfattelse, at § 11, stk. 1, må fortolkes indskrænkende - i overensstemmelse med den gældende opfattelse, jf. ovenfor. Således omfatter bestemmelsen alene revisionsvirksomhed, som defineret i § 1, stk. 1, i bekendtgørelse om statsautoriserede revisors virksomhed:

"Statsautoriserede revisors hovedopgave er at revidere årsregnskaber og andre regnskaber samt herudover at yde regnskabsmæssig assistance og rådgivning i forbindelse med opstilling og opgørelse af regnskaber m.v."

Således er rådgivningsvirksomhed efter bekendtgørelsens § 1, stk. 2, ikke omfattet af begrebet "revisionsvirksomhed".

Kommissionens opfattelse er bl.a. kommet til udtryk i skrivelse af 28. april 1986 til Industriministeriet. Industriministeriet havde forespurgt, hvorvidt en statsautoriseret revisor kunne indtræde som bestyrelsesmedlem i et selskab, hvis formål er at drive virksomhed inden for ledelsesrådgivning af enhver art. Det fremgik samtidig af selskabets vedtægter, at selskabet ikke måtte drive revisionsvirksomhed. I forbindelse hermed udtalte kommissionen:

"Det er kommissionens opfattelse, at forholdet ikke er omfattet af forbudet i revisorlovens § 11 mod at drive revisionsvirksomhed sammen med andre end statsautoriserede revisorer, idet denne bestemmelse må fortolkes indskrænkende."

Det er kommissionens opfattelse, at dette stadig er gældende også efter indførelsen af reglerne i virksomhedsbekendtgørelsens kapitel 3.

7.9. Udenlandske forhold

Kommissionen har gennem Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, indhentet oplysninger om ejerskab og samarbejdsformer i en række europæiske lande samt USA:

Af den *norske* revisorlovgivning fremgår, at "ansvarlige" selskaber - d.v.s. selskaber med personlig hæftelse - betragtes som statsautoriseret revisor, når flertallet af de ansvarlige deltagere er statsautoriserede revisorer og de resterende ansvarlige deltagere er registrerede revisorer. Et "ansvarligt" selskab betragtes som, registreret revisor, når 50% eller derover af de ansvarlige deltagere er registrerede revisorer og de resterende ansvarlige deltagere er statsautoriserede revisorer.

m

"Andre selskaber end ansvarlige selskaber" - d.v.s. selskaber med begrænset hæftelse - betragtes som statsautoriseret revisor, når flertallet på selskabets generalforsamling og i ledelsen udgøres af statsautoriserede revisorer. Det samme for de registrerede revisorer. Desuden betragtes selskaber med begrænset hæftelse som registreret revisor, såfremt flertallet på selskabets generalforsamling og i ledelsen udgøres af såvel statsautoriserede som registrerede revisorer.

I selskaber med personlig hæftelse kan således kun deltage statsautoriserede og registrerede revisorer. I selskaber med begrænset hæftelse kræves det blot, at revisorerne har flertal på generalforsamlingen og ledelsen.

Ifølge *svensk* lovgivning kan revisorer kun drive virksomhed som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab og aktieselskab. Drives virksomheden i form af et aktieselskab, må alene autoriserede eller godkendte revisorer være bestyrelsesmedlemmer og medlemmer af den daglige ledelse. Kun autoriserede eller godkendte revisorer må være aktionærer og hermed have stemmeret. Dette gælder ligeledes virksomheder, der drives i interessentskabsform. For såvel interessentskaber som aktieselskaber gælder således, at alle interessenter/aktionærer skal være autoriserede eller godkendte revisorer.

En autoriseret revisor må kun tage ansættelse hos en autoriseret eller godkendt revisor/revisionsselskab samt hos enkelte andre specielt godkendte juridiske personer.

I *Frankrig* kan et revisionsselskab organiseres som et selskab med begrænset ansvar, såfremt mindst 50% af stemmerettighederne tilhører revisorer, og den administrerende direktør er revisor.

Hollandske revisorer driver oftest virksomheden i interessentskabsform. Enkelte driver dog virksomheden i aktieselskabsform. Dette er imidlertid kun tilladt, hvis aktieselskabet opfylder visse krav fastsat af den hollandske revisorforening (NIVRA). Disse krav indebærer, at kun revisorer og medlemmer af andre professioner, som NIVRA her godkendt, kan eje aktier og være medlemmer af ledelsesorganer i selskabet.

Efter *tysk* lovgivning kan aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber, interessentskaber og kommanditselskaber opnå anerken-

delse som revisionselskaber. Det kræves, at enten bestyrelsesmedlemmerne, direktionens medlemmer eller interessenterne er revisorer. Myndighederne kan tillade, at andre end revisorer - dog kun udøvere af et andet liberalt erhverv - kan tage del i ledelsen af eller deltage som interessent i et revisionselskab. Antallet af sådanne andre deltagere skal være mindre end antallet af revisorer. Er der kun to interessenter m.v., skal den ene være revisor. For aktieselskaber er der krav om, at flertallet af aktierne tilhører revisorer eller godkendte revisionselskaber (hvor revisorerne har ejer- og stemmemajoriteten). Det skal af vedtægterne fremgå, at udøvelsen af stemmerettighederne er begrænset til aktionærer, som er revisorer.

Efter *engelsk* lovgivning kan en virksomhed, der har optaget partnere, som ikke er statsautoriserede revisorer (chartered accountants) kun bruge betegnelsen "chartered accountants" i virksomhedens navn, såfremt mindst 75% af partnerne, målt ved antal og stemmerettigheder, er statsautoriserede revisorer. Der er ingen begrænsninger vedrørende revisionsvirksomhedernes organisationsform. Revisionsvirksomhederne er dog stadig overvejende organiseret som enkeltmandsvirksomheder.

Hver af *USA's* stater har lovregler for udøvelsen af revisionsvirksomhed. Det tillades i almindelighed, at revisionsvirksomhed drives som enkeltmandsvirksomhed eller i selskabsform, herunder specielt som interessentskaber. Det kræves som regel, at alle ejere, ledelsesmedlemmer, selskabsdeltagere og aktionærer skal have beskikkelse som autoriseret revisor i den pågældende stat. Såfremt staten tillader andre revisorformer, kan lovgivningen tillade "blandede" revisionsvirksomheder med flere revisorkategorier.

Også i *EF-retten* findes der regler på området. 8. selskabsdirektiv (84/253/EØF) indeholder i art. 2 bestemmelser, hvorefter der stilles visse krav til de selskaber, som kan opnå autorisation som revisionselskaber - (i visse EF-lande er det selskaber og ikke enkelt-personer, som autoriseres). Et af kravene er blandt andet, at flertallet af de stemmeberettigede skal være fysiske personer, der opfylder de øvrige betingelser i 8. direktiv vedrørende revisorer.

7.10. Regler på området for visse andre liberale erhverv

For både advokater og ejendomsmæglere er der i den senere tid foretaget revision af reglerne for erhvervsudøvelsen. Herunder har også samarbejdsformer og ejerskab været behandlet.

Reglerne for *advokater* er indeholdt i retsplejeloven. Ved ændringen af retsplejeloven i 1990 fik advokater adgang til at drive virksomhed i selskabsform. Efter lovens § 124 kan advokatselskaber alene drives i aktie- eller anpartsselskabsform. Selskabet må alene have til formål at drive advokat-

virksomhed. Aktier eller anpartar i et advokatselskab må kun ejes af 1) advokater, der aktivt driver advokatvirksomhed i selskabet, i dets moderselskab eller dets datterselskab, eller 2) et andet advokatselskab. Herudover skal såvel bestyrelsesmedlemmer, som medlemmer af direktionen aktivt drive advokatvirksomhed i selskabet. Dog kan bestyrelsesmedlemmer i stedet drive advokatvirksomhed i selskabets moderselskab eller datterselskab.

I bemærkningerne til lovforslaget udtaler Justitsministeriet, at det er af afgørende betydning, at adgangen til at udøve advokatvirksomhed i selskabsform undergives nogle begrænsninger, der skal sikre, at udøvelsen af advokatvirksomhed ikke på nogle måder fritager de i advokatselskabet virkende advokater for de særlige advokatpligter eller i øvrigt medfører nogen indskrænkning heri. Det må endvidere efter Justitsministeriets opfattelse anses for rigtigt og rimeligt, at advokatvirksomheder får mulighed for at kunne leve op til de krav og behov, der følger af den økonomiske, faglige og erhvervsmæssige udvikling på dette område.

Det fremgår endvidere af bemærkningerne, at det gennem reglerne om, hvem der kan besidde aktier eller anpartar i advokatselskaber, og gennem reglerne om, hvem der kan være medlemmer af bestyrelse og direktion, søges sikret, at selskabet i samme omfang som en personlig drevet advokatvirksomhed vil være uafhængigt af interesser, der er advokatvirksomheden uvedkommende, og som kan være stridende mod klientens interesser. Det tillægges således stor betydning, at advokatvirksomheder ikke på grund af finansieringen af virksomhedernes kapitalgrundlag kan domineres af interesser, der ville kunne svække den generelle tillid til advokaters uafhængighed.

For *ejendomsmæglere* blev der den 25. juni 1993 vedtaget ny lovgivning - Lov om omsætning af fast ejendom. Lovens § 8, stk. 4, fastslår, at kun de personer og virksomheder, som må drive ejendomsformidlingsvirksomhed, må have ejerinteresser i virksomheden. Virksomhed som ejendomsformidler må kun drives af 1) registrerede ejendomsmæglere, 2) advokater og 3) pengeinstitutter, realkreditinstitutter og forsikringsselskaber.

Af bemærkningerne til § 8, stk. 4, fremgår endvidere, at det er forudsat, at der skal gælde stort set de samme begrænsninger med hensyn til ejerskab, som gælder for øvrige liberale erhverv - med de for advokater fastsatte regler som model - såfremt ejendomsmæglere driver deres virksomhed i selskabsform.

7.11. Kommissionens overvejelser og forslag

7.11.1. LSR § 11, stk. 1,1. pkt. (§ 2, stk. 4, i virksomhedsbekendtgørelsen for registrerede revisorer)

For så vidt angår virksomheder med ubegrænset personlig hæftelse, er det kommissionens opfattelse, at der som hidtil skal gælde, at virksomheden udelukkende skal være ejet af revisorer - for en virksomhed med statsautoriserede revisorer af statsautoriserede revisorer, for en virksomhed med registrerede revisorer af registrerede revisorer.

Da der i LSR § 11, stk. 1,1. pkt., og i § 2, stk. 4, i virksomhedsbekendtgørelsen for de registrerede revisorer - intet er til hinder for, at personer, der ikke er revisorer, kan tage del i ejerskabet i revisionselskaber med begrænset hæftelse, vil der kunne opstå tvivl om revisors uafhængighed. Der er bag hele revisorlovgivningen et ønske om, at præcisere revisorhvervet som et personligt erhverv og at understrege offentlighedens store interesse i revisorernes uafhængighed af uvedkommende interesser. Det kan frygtes, at revisor i et selskab, med en ejerkreds, hvor visse af ejerne ikke er revisorer, kan blive pålagt at følge andre normer og retningslinier for revisoropgavens udførelse og revisionsvirksomhedens drift end de, der er gældende for revisorer. Denne afhængighed af uvedkommende interesser kan især frygtes, hvor majoriteten af revisionsvirksomheden ejes af ikke-revisorer.

For at imødegå dette problem, vil Revisorkommissionen foreslå en stramning af reglerne om ejerskab. Dette kan ske på flere måder.

En løsning kan være at tillade, at ikke-revisorer fortsat kan deltage i ejerkredsen for revisionselskaber, når blot det kræves, at revisorerne har ejermajoriteten (over 50%) og tegner virksomheden udadtil. Heraf følger naturligt, at der med ejermajoriteten også skal følge stemmemajoritet (over 50%). Således skal majoriteten i et selskab af statsautoriserede revisorer været ejet af statsautoriserede revisorer, mens majoriteten i et selskab af registrerede revisorer skal være ejet af registrerede revisorer. Dette gælder alene for selskaber med begrænset hæftelse.

For at sikre uafhængigheden i revisionselskaber, må det i det mindste forudsættes at også majoriteten i ledelsen - såvel bestyrelse som direktion - er revisorer. Statsautoriserede i virksomheder med statsautoriserede revisorer og registrerede i virksomheder med registrerede revisorer.

FRR finder, at revisors uafhængighed i fuldt omfang sikres ved denne løsningsmodel. Foreningen er derfor af den opfattelse, at revisors uafhængighed i fuldt omfang sikres ved, at mindst halvdelen af kapitalen og stemmerettighederne skal besiddes af henholdsvis registrerede og statsautoriserede revisorer. Efter FRR's opfattelse er det endvidere en forudsætning, at

hele direktionen eller flertallet af bestyrelsen i aktieselskaber, anpartsselskaber og fonde, der driver revisionsvirksomhed, skal være henholdsvis registrerede og statsautoriserede revisorer.

Det er imidlertid kommissionens opfattelse, at revisors uafhængighed bedst sikres ved, at revisionselskaber udelukkende må ejes af praktiserende statsautoriserede/registrerede revisorer. Herved sikres tillige overensstemmelse med ejerforhold i personligt ejet virksomheder.

Der skal fastsættes overgangsregler for afvikling af ejerforhold. Det foreslås, at de herefter ulovlige ejerforhold skal være afviklet inden udgangen af 1995.

7.11.2. LSR § 11, stk. 2

Specielt med hensyn til baggrunden for forbudet i § 11, stk. 2, mod, at statsautoriserede revisorer tager ansættelse hos registrerede revisorer, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 22. maj 1992 (bilag 12) udtalt følgende:

"I betænkning nr. 534, 1967, om registrerede revisorer fremgår det, at "det har stået klart, at det måtte sikres, at der ikke opstår mulighed for forveksling mellem de statsautoriserede revisorer og den nye gruppe revisorer" (s. 35). Baggrunden herfor var de på daværende tidspunkt store forskelle i kvalifikationskravene. Selv om det må medgives, at denne forskel, når registrerede revisorer uddannes efter den nye revisoruddannelse, vil indsnævres, er den faglige uddannelse og standard hos de statsautoriserede revisorer fortsat på et så meget højere niveau, at dette berettiger den afledede forskelsbehandling og dermed den fortsatte opretholdelse af § 11, stk. 2."

Kommissionen kan støtte denne opfattelse.

FRR er derimod af den opfattelse, at spørgsmålet nærmere bør afklares ud fra en ansvarsmæssig betragtning og finder ikke, at der vil ske nogen indsnævring eller ændring i den statsautoriserede revisors ansvar, såfremt han tager ansættelse hos en registreret revisor. FRR er således af den opfattelse, at bestemmelsen bør udgå og tilslutter sig i den forbindelse Konkurrencerådets henstilling til industriministeren, jf. bilag 13.

Ved 8. selskabsdirektivs kvalifikationskrav er forskellen på uddannelsen til henholdsvis statsautoriseret revisor og registreret revisor mindsket, men der er dog stadig væsentlige forskelle i uddannelsen. Herudover er der fortsat områder inden for revisorlovgivningen, hvor der ikke er en ligestilling. Dette gælder adgangen til at udøve lovpligtig revision af årsregnskaber for selskaber, jf. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bekendtgørelse nr. 712 af 22.

oktober 1990, som netop blev udstedt i forbindelse med beslutningen om at hæve registrerede revisorers uddannelsesniveau. Efter bekendtgørelsen er registrerede revisorers kompetenceområde med hensyn til revision af årsregnskaber begrænset til mindre og mellemstore selskaber. Endvidere skal der i børsnoterede selskaber vælges to revisorer, hvoraf den ene altid skal være statsautoriseret. Endelig har statsautoriserede revisorer fortrinsret for så vidt angår retssager, hvori offentlige myndigheder ønsker regnskabsmæssige forhold oplyst. Hertil kommer, at der også i den erhvervsmæssige udøvelse er væsentlige forskelle.

Det tilføjes, at EF's direktiv om gensidig anerkendelse af eksamensbeviser (89/48/EØF) omfatter begge grupper revisorer, og autorisationsordningerne afskærer derfor ikke for konkurrence fra revisorer, der er statsborgere i andre medlemsstater. Samtidig vil danske revisorer kunne virke som revisorer i andre medlemsstater. Ved at stille særlige krav til en statsautoriseret revisors uddannelse, sikres udlandets fortsatte respekt for danske statsautoriserede revisorer til gavn for erhvervslivet. ,

Såfremt en statsautoriseret revisor ønsker at tage ansættelse hos andre end statsautoriserede revisorer, herunder hos en registreret revisor, kan dette lade sig gøre, når den pågældende deponerer sin beskikkelse.

Kommissionen finder, at de bestående regler på dette område er hensigtsmæssige og foreslår derfor ikke ændringer i lovgivningen.

7.11.3. LSR § 13, stk. 1, nr. 3

Som nævnt ovenfor, er det Revisorkommissionens forslag, at revisionselskaber udelukkende må ejes af henholdsvis statsautoriserede/registrerede revisorer (100% revisorejet).

Hvis man imidlertid vælger den ovenfor skitserede løsning, hvorefter revisorer alene skal have ejer- og stemmemajoriteten (over 50%), rejser der sig et spørgsmål om revisionselskabets adgang til at revidere medejere, herunder medejere, der kun ejer en mindre del af virksomheden. Som eksempel kan nævnes hele problematikken omkring Revisionsinstituttet af 1920, hvor forskellige dele af fagbevægelsen har ejerinteresser.

I de nuværende revisorlove er der i henholdsvis § 13 for så vidt angår statsautoriseret revisorer og § 7 for så vidt angår registrerede revisorer gjort op med det forhold, at et revisionselskab reviderer hos eller for kapitalejeren. Bestemmelserne stiller sig hindrende for, at en sådan revision finder sted. Det er dog en forudsætning, at der er tale om en mere betydelig økonomisk interesse, og en virksomhed, der ejer en mindre andel af kapitalen i et revisionselskab, er næppe efter disse bestemmelser afskåret fra at vælge det

pågældende revisionsselskab eller en af de deri ansatte revisorer til revisor for virksomheden, netop det forhold, som har været diskuteret i forbindelse med Revisionsinstituttet af 1920. Dette har blandt andet været medvirkende til at visse partier i Folketinget har fremsat et lovforslag, der helt forbyder et revisionsfirma at revidere en virksomhed, som er blandt ejerkredsen.

Når der tales om en mere betydelig økonomisk interesse, må dette forstås således, at den økonomiske interesse skal medføre indflydelse, f. eks. ved at være af et sådant omfang, at den giver adgang til valg af et eller flere bestyrelsesmedlemmer. Den økonomiske interesse behøver ikke at optræde i form af kapitalandele, der kan også være tale om lånekapital, hvis denne er af en størrelse, der er af væsentlig betydning for revisionsvirksomhedens finansiering, eller hvis den er ydet på vilkår, der giver indflydelse på revisionsvirksomhedens beslutninger.

En mere betydelig økonomisk interesse kan også have form af kaution for revisionsvirksomhedens forpligtelser eller garanti- eller sikkerhedsstillelse for revisionsvirksomheden.

For at løse problemet med den "mere betydelige økonomiske interesse" vil kommissionen foreslå, at det ikke må være tilladt for en revisionsvirksomhed at foretage revision hos en ejer, selv om dennes ejerandel er nok så lille. Det forhold, at der er en ejerandel i revisionsvirksomheden, udelukker denne fra at foretage revision hos andelens ejer. Den nuværende fortolkning, hvorefter den økonomiske interesse ikke blot kan optræde i form af kapitalandele, men også i form af lånekapital, bør også gælde fremover.

Kommissionen har overvejet, hvorledes revisionsvirksomheden kan sikre sig, at den ikke reviderer hos en ejer. Den løsning, som forekommer mest hensigtsmæssig er, at det i revisionsvirksomhedens vedtægter anføres, at aktierne skal være noteret på navn. Herefter må der oprettes kontrolforanstaltninger i de enkelte revisionsvirksomheder, der sikrer, at virksomheden ikke påtager sig at udføre revision for et medlem af ejerkredsen.

8. Revisors økonomiske uafhængighed

8.1. Økonomisk interesse i revisionsvirksomheden

I henhold til § 13, stk. 1, nr. 3, i lov om statsautoriserede revisorer, LSR (lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993), må ingen statsautoriseret revisor afgive erklæring i regnskabsmæssige forhold, når den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, har en mere betydelig økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet.

§ 7, stk. 1, i lov om registrerede revisorer, LRR (lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993) svarer til LSR § 13, stk. 1.

Efter gældende lovbestemmelse kan et revisionsfirma således helt eller delvist være ejet af andre end statsautoriserede revisorer. Bestemmelsen udelukker imidlertid revisionsfirmaet eller en dertil knyttet statsautoriseret revisor fra at være revisor eller at afgive erklæring for en ejer, der har "en mere betydelig økonomisk interesse" i revisionsfirmaet.

Det er ikke helt afklaret, hvornår en ejer har "en mere betydelig økonomisk interesse", det vil sige, hvornår revisionsfirmaet eller en dertil knyttet revisor bliver inhabil i forhold til ejeren. Det skal dog bemærkes, at den økonomiske interesse ikke behøver at optræde i form af kapitalandele. Der kan også være tale om lånekapital, som er ydet på vilkår, der giver indflydelse på revisionsvirksomhedens beslutninger.

Revisorkommissionen har i 1986 haft anledning til nærmere at overveje rækkevidden af bestemmelsen. Baggrunden var en forespørgsel fra industriministeren om, hvorvidt det var i strid med lov om statsautoriserede revisorer § 13, stk. 1, nr. 3 og 5, at de statsanerkendte arbejdsløshedskasser revideres af Revisionsinstituttet af 1920 A/S som statsautoriseret revisor.

Det blev for kommissionen oplyst, at de enkeltfagforeninger, med hvilke arbejdsløshedskasserne i et vist omfang samarbejder, hver ejer op til 11,1 % af aktiekapitalen i Revisionsinstituttet af 1920 A/S.

Revisorkommissionen fandt det herefter ikke stridende mod § 13, stk. 1, nr. 3 og 5, at de statsanerkendte arbejdsløshedskasser revideres af det pågældende selskab.

Lovbestemmelsen har flere gange været til drøftelse i Folketinget. I

betænkning afgivet af Erhvervsudvalget den 8. december 1992 i forbindelse med disciplinærsystemet for revisorerne foreslog et mindretal (SF og FP) en lovændring, der præciserede, at den virksomhed, hvis regnskaber skal revideres, ikke må have ejerandele, hverken direkte eller indirekte, i den revisionsvirksomhed, der forestår revisionen. Derudover måtte den virksomhed, der skulle revideres, ikke i øvrigt have en mere betydelig økonomisk interesse i revisionsvirksomhed.

Et identisk lovforslag blev af samme partier fremsat den 14. april 1993.

Også Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, har i sin henvendelse af 17. marts 1993 til Revisorkommissionen rejst spørgsmål i relation til LSR § 13, stk. 1, nr. 3 og 4.

FSR har således spurgt, om det for at sikre de statsautoriserede revisors uafhængighed bør kræves, at kapitalandele og lignende interesser i revisionsvirksomheder, hvortil der er knyttet statsautoriserede revisorer, kun kan ejes af statsautoriserede revisorer.

Det er kommissionens opfattelse, at det er nødvendigt og i hele revisorstandens interesse bedst muligt at sikre revisors uafhængighed, hvilket kan ske ved at udelukke andre end statsautoriserede revisorer fra at have ejerandele i revisionsvirksomheder, hvortil der er knyttet statsautoriserede revisorer. Der bør efter kommissionens opfattelse ikke - ud over udenlandske revisionsvirksomheders ejerskab til danske revisionsvirksomheder, jf. LSR § 11, stk. 1, - være nogen dispensationsmulighed, hvilket vil medføre, at der skal ske afvikling af bl.a. ejerskabet til Revisionsinstituttet af 1920 A/S. Der skal gives ejerne rimelig tid, f.eks. inden udgangen af 1995, til afvikling. Kommissionen har ingen oplysninger om, hvor mange revisionsvirksomheder, der vil være omfattet af forbudet. Det kan ikke udelukkes, at en del registrerede revisorer er hel eller delvis ejer af revisionsvirksomheder, hvortil der er knyttet statsautoriserede revisorer.

Begrebet "en mere betydelig økonomisk interesse" i revisionsvirksomheden må, såfremt ejerinteressen bliver som ovenfor anført - hvilket tænkes sket ved en ny bestemmelse i LSR - herefter dække revisionsvirksomhedens kreditorer, såsom bank eller anden långiver, leverandører, medarbejdere, kreditforening og lignende, men også kautionister samt garanti- og sikkerhedsstillere. Årsregnskabslovens § 61 d, stk. 3, forbyder direkte virksomheder inden for samme concern at yde lån til eller stille sikkerhed for revisor, men på andre områder er det i høj grad en subjektiv vurdering, hvornår revisor skal erklære sig inhabil. FSR har foreslået den nugældende formulering i loven ændret til "mere end en uvæsentlig økonomisk interesse", hvilket kommissionen kan tilslutte sig, da denne ordlyd bedre giver udtryk for, at revisor må erklære sig inhabil, blot den økonomiske interesse er mere end bagatelagtig.

Såfremt der ikke i Folketinget kan opnås flertal for, at alene statsautoriserede revisorer kan eje revisionsvirksomhederne, skal kommissionen foreslå, at § 13, stk. 1, nr. 3, præciserer, at ejerskabet ikke kan omfatte mere end en uvæsentlig andel, hvorved forstås en bagatelagtig grænse på højst 1-2 % af revisionsvirksomhedens kapital og stemmer, før inhabilitet indtræder.

8.2. Økonomisk interesse i klientvirksomheden

I henhold til LSR § 13, stk. 1, nr. 4, kan ingen statsautoriseret revisor afgive erklæring i regnskabsmæssige forhold, når revisor eller dennes nærtstående familie har en mere betydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført.

En tilsvarende bestemmelse findes i LRR § 7, stk. 1, nr. 3.

Efter loven kan revisor således have en vis økonomisk interesse i den virksomhed, som han reviderer. Den økonomiske interesse kan være aktier i eller lån til virksomheden, der revideres.

En række revisionsvirksomheder har ved interne regler forbudt de dertil knyttede statsautoriserede revisorer at eje aktier i børsnoterede selskaber, som revisionsvirksomheden reviderer. Det pågældende forbud skal mere ses som et værn mod beskyldning for insider-handel end udtryk for et habilitetsproblem.

Revisorkommissionen ser ingen grund til ændring i den gældende lovtekst bortset fra det forslag, som FSR har fremsat, at "en mere betydelig økonomisk interesse" ændres til "mere end en uvæsentlig økonomisk interesse".

8.3. Revisors adgang til at drive anden virksomhed end revisionsvirksomhed

Forbudet i LSR § 10, stk. 2, jf. virksomhedsbekendtgørelsens § 2 (anden virksomhed), mod den statsautoriseret revisors beskæftigelse med nærmere angivne former for erhvervsvirksomhed er et led i bestræbelserne for at sikre revisorernes generelle uafhængighed af aktuelle eller kommende klienter og bidrager dermed til at understøtte den særlige, almene tillid, der er knyttet til revisorhvervet.

Grundhensynet bag bestemmelserne er, at revisors uafhængighed anfægtes, når han ved sin virksomhed bringer sig i en konkurrencestilling til den af forbudet omfattende virksomhed. Forbudet retter sig ikke kun mod erhvervsmæssige aktiviteter, som udøves uden for rammerne af revisors egen virksomhed, men tillige mod revisionsvirksomhedens egne aktiviteter.

En generel omtale af forbudet findes hos B. Gomard, "Revisors stilling i retlig belysning", 1979, s. 91-96.

En tilsvarende bestemmelse findes i virksomhedsbekendtgørelsen for de registrerede revisorer, § 2, stk. 1, nr. 4.

Forbudet i § 10, stk. 2, omfatter:

"advokatvirksomhed eller anden virksomhed, som er betinget af offentlig autorisation eller bevilling, med næring omfattet af næringsloven eller lov om hotel- og restaurationsvirksomhed m.v., med stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller funktionær eller i øvrigt som ansat i en erhvervsvirksomhed eller institution, der driver anden erhvervsvirksomhed end revision."

Bemyndigelsen i § 10, stk. 3, til at gøre anden virksomhed end den i stk. 2 nævnte uforenelig med stillingen som statsautoriseret revisor er udnyttet ved bekendtgørelse nr. 128 af 28. februar 1989 om statsautoriserede revisors virksomhed. Bekendtgørelsens § 2 indeholder både en præcisering og en udvidelse af forbudet i lovens § 10, stk. 2, ved en konkret opregning af nogle forbudte virksomhedsformer, afsluttende med en generel angivelse af, at forbudet tillige omfatter enhver "virksomhed, der kan sidestilles hermed".

Som det kunne forventes, har forbudet i lovens § 10, stk. 2, og i virksomhedsbekendtgørelsen ikke i almindelighed givet anledning til problemer, bl.a. som følge af en rimelig administration fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsens side af dispensationsadgangen i § 10, stk. 2, sidste punktum og § 2, stk. 2, i virksomhedsbekendtgørelsen. Denne praksis er indgående omtalt i "Revisorkommissionens jubilæumsskrift 1988", s. 104 ff, Christensen og Langsted, "Revisorer, 1990", s. 88-103 og 205-207 samt Hasselager og Runge Johansen, "Revisorloven med kommentarer, 1990", s. 69-77.

Udviklingen i revisionsbranchen og den hidtidige praksis giver imidlertid anledning til nærmere at overveje forbudets rækkevidde i relation til visse virksomheder. De sager, der er forelagt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, giver anledning til tillige at overveje en kodificering af revisors adgang til at eje andre virksomheder end sin egen revisionsvirksomhed. Endelig kan der være anledning til at overveje en sproglig præcisering af opsamlingsbestemmelsen i virksomhedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1.

8.3.1. Forlagsvirksomhed

Flere, navnlig større revisionsfirmaer har inden for de senere år forestået udgivelse i betydeligt omfang af vejledninger, oversigter og egentlige bøger med emnemæssig relevans for revisorbranchen, herunder den stadig

voksende rådgivningsdel. Denne virksomhed er udsprunget af behovet for intern undervisning i det enkelte revisionsfirma, som led i service for og betjening af klienter og vel også i reklameøjemed.

Hensynet til revisorerne uafhængighed ses ikke at gøre det nødvendigt at opstille begrænsninger i en revisionsvirksomheds adgang til at udgive publikationer, der vederlagsfri eller mod dækning af produktionsomkostningerne stilles til rådighed for medarbejdere og klienter, og LSR § 10, stk. 2, er da ej heller blevet anset for at være til hinder herfor. Derimod må det ovenfor nævnte grundhensyn gøre det betænkeligt at tillade en revisionsvirksomhed at drive en publikationsvirksomhed, der i faktisk konkurrence med selvstændige forlag henvender sig til en anonym køberkreds. Da den enkelte publikation naturligvis kan optræde i begge sammenhænge, da opgørelsen af produktionsprisen for en publikation næppe altid er entydig, og da publikationsvirksomhedens omfang ikke er en hensigtsmæssig målestok, kan den ovenfor angivne begrænsning formentlig kun gennemføres i praksis ved et forbud mod henvendelse til en anonym køberkreds.

Med "forlagsvirksomhed" må sidestilles udgivelsen af videobånd, softwareprogrammer m.v.

8.3.2. Kursusvirksomhed

De motiver, der har ført til revisionsfirmaers "forlagsvirksomhed", er formentlig i det væsentlige de samme, der begrunder den kursusvirksomhed, som diverse annonceringer tyder på, at revisionsfirmaer har påtaget sig enten alene eller sammen med andre virksomheder, der beskæftiger sig med rådgivningsopgaver over for erhvervslivet. Tilsvarende kan de betænkeligheder, der er anført under 8.3.1. gøres gældende over for et revisionsfirmas selvstændige, professionelle kursusvirksomhed, hvorimod det ikke er betænkeligt at tillade et revisionsfirma at afholde interne kurser for medarbejdere og/eller allerede erhvervede klienter på non-profit basis. Det er ej heller betænkeligt, at en revisor, uden at stå som (med)arrangør, deltager i kursusvirksomhed som foredragsholder og modtager sædvanligt honorar herfor. En sådan aktivitet vil alene være begrænset af, at den ikke må antage et sådant omfang, at den bliver revisorens hovednæringsvej.

Som ved "forlagsvirksomhed" vil afgrænsningen mellem den tilladte og den forbudte del af "kursusvirksomhed" i realiteten bedst kunne fastlægges ved et forbud mod annoncering. Der henvises til det herom anførte under 8.3.1.

8.3.3. Udlejningsvirksomhed

Forbudet i virksomhedsbekendtgørelserne for henholdsvis statsautoriserede

revisorer (§ 2) og registrerede revisorer (§ 2) mod revisors drift af udlejningsvirksomhed har vedrørende udlejning af fast ejendom givet anledning til mange dispensationssager i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Styrelsen har, i overensstemmelse med Revisorkommissionens indstilling, ført en meget restriktiv dispensationspraksis. Styrelsen har ikke opstillet faste retningslinier herfor, men dispensation er meddelt til udlejning af lokaler i ejendomme, hvori revisorer driver deres virksomhed, herunder også i tilfælde, hvor kun en del af udlejningsejendommen anvendes til revisionsvirksomheden, således at en mindre del af ejendommen anvendes til anden udlejning. Det må antages, at en tilsvarende dispensation vil kunne opnås ved udlejning af lokaler i ejendomme, som revisorer bebor.

Styrelsen har til stadighed, senest i anledning af en konkret sag i maj 1993, fastholdt, at der ikke bør foretages en principiel sondring mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom. Kommissionen må være enig i, at der ikke indføres en sådan sondring, idet det ville være vanskeligt at opstille generelle, praktisable retningslinier herfor. På den anden side må man erkende, at formålet med bestemmelserne, der selv sagt er at regulere revisors erhvervsvirksomhed, levner plads for aktiviteter af så uvæsentlig karakter i relation til revisionsvirksomheden, at de kan hævdes uden videre at falde uden for forbudene. Spørgsmålet er imidlertid, om man ikke også i denne sammenhæng vil sætte overskueligheden over styr, hvis man forsøger at fastlægge en sondring herom. Kommissionen finder det derfor mest hensigtsmæssigt, at man - som hidtil - opretholder et uforbeholdent forbud mod udlejningsvirksomhed, suppleret med en administrativ dispensationspraksis, der tillader sådanne aktiviteter, ud fra en konkret vurdering af sagens omstændigheder, herunder særligt:

omfang (antal lejemål/lejeindtægt)
erhvervelsesmåde (køb/arv/gave)
erhvervelsestidspunkt
formål og administrationsform

Selv om kommissionen således ikke foreslår en ændring af lovgrundlaget for forbudet mod udlejningsvirksomhed, finder den anledning til at overveje, om den hidtidige, meget restriktive dispensationspraksis kan anses for rimelig til sikring af revisors uafhængighed. Kommissionen skal derfor henstille, at fremtidige ansøgninger om dispensation fra forbudet indtil videre forelægges kommissionen til udtalelse.

Ovenstående gælder tillige udlejning af andet end fast ejendom, f.eks. af maskiner. Praksis herom er kun beskeden og giver ikke anledning til særlige bemærkninger eller overvejelser om justering af dispensationspraksis.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens og Revisorkommissionens praksis vedrørende revisorers adgang til at drive udlejningsvirksomhed, som revisor

ikke selv ejer, går kort ud på, at ejendomsadministration, hvorved revisor træder i direkte kontakt med lejerne, ikke er tilladt, hvorimod revisor naturligvis kan bistå udlejer/administrator med sædvanlig revisions- og rådgivningsopgaver. Der er ikke behov for ændring i denne praksis.

8.3.4. Forvaltningsvirksomhed

LSR § 11, stk. 2, forudsætter, at et revisionsfirma kan drive forvaltningsvirksomhed som en del af sit arbejdsområde. Denne form for virksomhed er ikke gentaget i virksomhedsbekendtgørelsens § 1, som man ellers kunne forvente, hvis en sådan virksomhed skulle anses for at være et sædvanligt led i revisionsvirksomhed. Det skyldes da også kun historiske årsager, at § 11, stk. 2, har medtaget den pågældende forudsætning. En lignende bestemmelse findes ikke for de registrerede revisorer.

Christensen & Langsted, "Revisorer", 1990, s. 91, gør med rette opmærksom på, at adgangen for revisor til at drive forvaltningsvirksomhed må forekomme betænkelig, idet den ligger tæt op ad børsmægler- og bankvirksomhed, der jo er omfattet af forbudet i virksomhedsbekendtgørelsens § 2.

Herefter, og da der næppe i dag er revisionsvirksomheder, der driver forvaltningsvirksomhed, foreslår kommissionen, at ordene "*og eventuelt i forbindelse hermed forvaltningsvirksomhed*" i LSR § 11, stk. 2, udgår af bestemmelsen.

8.4. Revisors adgang til at eje andre virksomheder end revisionsvirksomheder

Forbudet i LSR § 10, stk. 2, mod, at revisor beskæftiger sig med "anden erhvervsvirksomhed end revision" forudsætter efter sin ordlyd, at revisor har en anden relation til virksomheden end en ejers. Denne begrænsning af forbudet kan tillige udledes af inhabilitetsbestemmelsen i LSR § 13, stk. 1, nr. 4. For de registrerede revisorer findes bestemmelsen i LRR § 7, stk. 1, nr. 4.

Det er imidlertid utvivlsomt, og har aldrig været anfægtet, at revisor er uberegtiget til at eje en enkeltmandsvirksomhed eller deltage som interessent i et interessentskab, der driver virksomhed, som er omfattet af LSR § 10, stk. 2, eller virksomhedsbekendtgørelsens § 2.

Imidlertid har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen administreret § 10, stk. 2, således, at forbudet også omfatter besiddelse af større aktieandele m.v., selv om revisor ikke tager del i virksomhedens drift. Revisorkommissionen har i høringsvar til styrelsen støttet denne praksis og finder derfor grundlag for

at foreslå, at § 10, stk. 2, suppleres med et direkte forbud for revisor mod at besidde aktier, anparter og lignende i erhvervsdrivende selskaber, såfremt besiddelsen indebærer en mere betydelig økonomisk interesse i selskabet. Det skal derimod fortsat være muligt for revisor at besidde aktier m.v. i et mere beskeden omfang. Det er herved uden betydning, om selskabet driver en form for virksomhed, der er omfattet af forbudet i virksomhedsbekendtgørelserne.

Revisors rolle som hovedaktionær i ethvert selskab, der driver anden form for virksomhed end revision, må anses for udelukket, også selv om revisor ikke deltager i den daglige drift.

Det bør næppe tillægges selvstændig betydning, om aktierne m.v. er erhvervet ved sædvanligt køb, ved arv eller på anden måde. § 10, stk. 2, bør indeholde en hjemmel til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til at give revisor en efter omstændighederne passende frist til at skille sig af med aktuelle ejerandele ved lovens ikrafttræden, og fremtidige ejerandele, der erhverves ved arv eller lignende.

Særligt om revisors adgang til at besidde anparter som kommanditist i et kommanditselskab bemærkes, at der som udgangspunkt ikke er behov for særlige regler herfor, da kommanditisten kun hæfter med sit indskud og derfor i relation til habilitetsspørgsmålet kan sidestilles med en aktionær. Flere af de i praksis forekommende kommanditselskaber adskiller sig imidlertid fra den aktieselskabslignende konstruktion enten ved, at anparten kun under særlige omstændigheder skal betales fuldt ud (som "likviditetstilskud" eller lignende), at kommanditisterne tillige hæfter solidarisk f. eks. for pantegælden i et skib på anparter, eller ved en nærmere kontakt mellem kommanditisterne og selskabets ledelse, end det normalt ses i aktieselskaber, og derved en større mulighed for kommanditisten til at udøve en direkte indflydelse på selskabets drift. "Økonomisk interesse" bør derfor i denne sammenhæng præciseres til at angå ikke blot ejerandelen, men tillige den samlede økonomiske forpligtelse.

At revisor ikke kan deltage som komplementar i et kommanditselskab følger allerede af, at en komplementar altid vil have en væsentlig indflydelse i selskabet på grund af sin personlige og solidariske hæftelse.

Der er ikke behov for i bekendtgørelsen om statsautoriserede revisors virksomhed at medtage en tilsvarende bestemmelse om revisors adgang til at "eje", idet bekendtgørelsen omhandler adgangen til at "drive" virksomhed, uanset ejerforholdet.

8.5. § 2, stk. 1, i virksomhedsbekendtgørelsen for de statsautoriserede revisorer - virksomhed, der kan sidestilles hermed

LSR § 10, stk. 3, der er det lovmæssige grundlag for virksomhedsbekendtgørelsen, giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for ved bekendtgørelsen både at præcisere og udvide de typer af virksomhed, der er direkte omfattet af lovens § 10, stk. 2. Bestemmelsen giver tillige styrelsen mulighed for såvel at udstikke generelle forskrifter herom som i konkrete tilfælde at forbyde anden virksomhed. Rækkevidden af forbudet i § 2, stk. 1, i virksomhedsbekendtgørelsen for statsautoriserede revisorer kan derfor ikke af grænses alene ved en fortolkning af lovens § 10, stk. 2. Et lignende forbud findes i § 2, stk. 1, nr. 2, i virksomhedsbekendtgørelsen for registrerede revisorer.

Sætningen i bekendtgørelsens § 2, stk. 1 in fine, "virksomhed, der kan sidestilles hermed" findes under disse omstændigheder at være ufuldstændig som en afgrænsning af de virksomheder, der - uden at være direkte nævnt i § 2, stk. 1 - må anses for omfattet af forbudet. Dette følger af, at sætningen sprogligt indebærer, at kun sidestillet virksomhed rammes heraf, hvilket som anført er en unødigt snæver begrænsning. Hertil kommer, at de direkte nævnte virksomheder er af så forskellig beskaffenhed, at det ikke er muligt at angive en fællesnævner.

Kommissionen finder, at de i virksomhedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nævnte begrænsninger i revisors virksomhed bør optages i selve loven, og foreslår derfor, at indholdet af § 2, stk. 1, indsættes som selvstændigt punktum i lovens § 10, stk. 2, og at udtrykket "virksomhed, der kan sidestilles hermed" erstattes af et delvist citat fra lovens § 10, stk. 2, sidste pkt., nemlig følgende:

"... eller nogen anden virksomhed, der har indflydelse på den pågældendes stilling som uafhængig revisor".

Denne formulering fjerner naturligvis ikke enhver fortolkningstvív om rækkevidden af forbudet, men flytter fortolkningen fra det formelle til det reelle indhold, nemlig om der er konkret grund til at antage, at revisors uafhængighed er i fare. (Problemet er omtalt i Christensen & Langsted, "Revisorer", 1990, s. 206).

8.6. Særligt om revisors generelle habilitet

Foreningen af Registrerede Revisorer, FRR, har taget afstand fra reglerne om generel inhabilitet i LSR § 10, stk. 2, og i virksomhedsbekendtgørelserne for henholdsvis statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer. Foreningen har herved anført, at betydningen af den generelle habilitet i denne

henseende aldrig er blevet dokumenteret, og at reglerne om generel habilitet har givet anledning til megen usikkerhed og til forsøg på at komme uden om bestemmelsernes urimeligheder. Som eksempler herpå nævnes forbudet mod udlejningsvirksomhed, når der er tale om andre ejendomme end dem, hvori den pågældende revisor har sit kontor, og forlagsvirksomhed, hvor den i afsnit 8.3.1. omtalte sondring mellem interne forlagsvirksomhed uden økonomisk udbytte og ekstern virksomhed, hvor revisorfirmaet evt. opnår en fortjeneste, betegnes som ubegrundet og urimelig.

FRR tager ligeledes afstand fra indskrænkningerne i revisors adgang til at investere f. eks. i aktier i erhvervsdrivende selskaber og finder, at de herom foreslåede regler virker tilfældige og bygger på en ret teoretisk indstilling til det praktiske livs vilkår. Efter FRR's opfattelse påvirker en aktiebesiddelse som sådan ikke revisors uafhængighed. Foreningen finder, at der til gengæld bør indføres totalt forbud mod, at revisor har nogen økonomisk interesse overhovedet i en kunde, hos hvem der udøves revision. FRR peger tillige på "den mærkværdighed, at en revisor, der er gift, gennem sin ægtefælle kan medvirke i de erhvervsaktiviteter og investeringer, som det ikke er tilladt at deltage i i eget navn". FRR's konklusion er, at de generelle habilitetsbestemmelser ikke opfylder det formål, som de tilsigter at opfylde, og heller ikke vil kunne gøre det. De bygger i realiteten på en fiktion, og der er ingen grund til at bevare dem. FRR foreslår, at de specielle habilitetsbestemmelser skærpes, og at revisorerklæringen udbygges med informationer om revisors habilitet.

Revisorkommissionen er ikke enig i FRR's vurdering og konklusion. Kommissionen finder det tværtimod afgørende af hensyn til såvel klienterne 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 klienten.

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.

9. Revisors honorarberegning

§ 14, stk. 3, i lov om statsautoriserede revisorer (§ 8, stk. 2, i virksomhedsbekendtgørelsen for registrerede revisorer)

Kravet om uafhængighed af klienten har betydning for revisors muligheder ved beregningen af honorar, idet det er dette krav, der er baggrunden for forbudet i § 14, stk. 3, i lov om statsautoriserede revisorer, LSR (lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993), mod, at revisor betinger sig et vederlag, der er gjort afhængigt af det økonomiske resultat af arbejdet. Bestemmelsen har været uændret siden lovens vedtagelse i 1967, og har været anset for så selvfølgelig, at den i forarbejderne alene har givet anledning til den lidt uddybende bemærkning, at bestemmelsen "tilsigter at hindre, at den pågældende revisor på denne måde gør sig til part eller medinteressent i sagen, hvilket ville gøre kravet om upartiskhed illusorisk". For så vidt angår bestemmelsen for de registrerede revisorer, blev denne indsat ved virksomhedsbekendtgørelsen af 1985.

Bestemmelsen finder anvendelse på såvel revisions- som rådgivningsarbejde. Der henvises herom til kapitel 6 vedrørende "Revisors rolle som rådgiver".

Om praksis vedrørende bestemmelsen kan oplyses:

Revisornævnet har i en kendelse af 3. august 1990 (Revisornævnets j.nr. 89-72.619) haft anledning til at vurdere bestemmelsens forenelighed med "no cure - no pay" princippet. Sagen angik en revisor, der var valgt som revisor for nogle projekter, der af et A/S skulle udbydes på anparter i kommanditselskaber, hvis komplementer skulle ejes af kommanditisterne. Revisorens honorar afhang af, om anparterne blev solgt eller ej. Under sagen gjorde den indklagede revisor gældende, at princippet "no cure - no pay" ikke er i strid med LSR § 14, stk. 3, og ikke må forveksles med princippet "good cure - good pay", som indklagede ikke havde gjort brug af.

Nævnet var enig med indklagede i, at det ikke var i strid med LSR § 14, stk. 3, at betalingen af honoraret var gjort betinget af projektets iværksættelse (princippet no cure - no pay), "idet det ikke antages, at beregningen af vederlagets størrelse har været gjort afhængig af det økonomiske resultat af arbejdet."

Rækkevidden af § 14, stk. 3, har ligeledes været vurderet i et tilfælde, hvor der ved politianklageskrift af 9. juni 1988 blev rejst tiltale mod to statsautoriserede revisorer for overtrædelse af flere bestemmelser i LSR i forbindel-

se med deres virksomhed som rådgivere for nogle udenlandske investeringsselskaber. Tiltalen vedrørende § 14, stk. 3, byggede på, at revisorernes vederlag var gjort afhængige af det økonomiske resultat af deres arbejde, idet de i overensstemmelse med deres kontrakter med selskaberne havde beregnet sig et vederlag som 1/12 af 3/4 % af selskabernes bruttoinvesteringer på den sidste værdifastsættelsesdag i hver måned, hvorved de i alt hver havde oppebåret ca. 20. mio. kr. i tiden fra 1981 til 30. september 1986.

De tiltalte nægtede sig skyldige, og henviste for så vidt angår § 14, stk. 3, til, at en overtrædelse af denne bestemmelse måtte forudsætte, at der var etableret en direkte sammenhæng mellem det økonomiske resultat og vederlaget, og en sådan sammenhæng forelå ikke, når selskabernes bruttoinvesteringer var anvendt som beregningsgrundlag. De tiltalte henviste herved til Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR's, responsum nr. 454 af 17. maj 1971 og til artiklen "Revisorhonoraret" i Revisionsorientering af lektor ved Handelshøjskolen i København, statsautoriseret revisor Robert Sloth Pedersen.

Den 22. august 1991 opgav Statsadvokaten for København tiltale mod revisorerne i medfør af retsplejelovens § 749, stk. 1, 3. pkt. Til grund herfor lå bl.a. et notat fra Københavns politi om sagens bevismæssige og juridiske forhold. Heri er det anført om LSR § 14, stk. 3, at det centrale indhold i denne bestemmelse er et forbud mod, at revisor betinger sig et vederlag i form af en procentdel af det beløb, som klienten sparer eller vinder som følge af revisors arbejde, og at der i sagen ikke var denne sammenhæng, hvorfor § 14, stk. 3, ikke kunne finde anvendelse på revisorernes honorering. I notatet anføres det tillige som et argument for den manglende anvendelighed af § 14, stk. 3, i den pågældende situation, at denne "alene vedrører rådgivning uden forbindelse med regnskabsaflæggelse."

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (j.nr. 88-53.518) anmodede Revisorkommissionen om en udtalelse vedrørende Statsadvokatens afgørelse. I skrivelse af 14. oktober 1991 til styrelsen tog kommissionen afstand fra konklusionen i politiets ovenfor nævnte notat vedrørende § 14, stk. 3, og henstillede til styrelsen, at Statsadvokatens afgørelse påklagedes til Rigsadvokaten med påstand om, at tiltalen opretholdtes for så vidt angår LSR § 14, stk. 3.

I Revisorkommissionens skrivelse er bl.a. anført følgende:

"Det grundliggende formål med § 14, stk. 3, er at hindre, at den situation kan opstå, at en revisors ønske om det størst mulige honorar fra en klient kan få indflydelse på det materielle indhold af hans arbejde for klienten, således at han udfører arbejde, som han ellers ikke ville have udført, eller ville have udført på anden måde.

For at dette formål kan opfyldes, må notatets postulat om, at § 14, stk. 3, kun finder anvendelse, når honoreringen er sat i direkte forhold til den besparelse eller gevinst, der følger af revisors arbejde, forudsætte, at der ikke kan forekomme andre økonomiske grundlag for beregningen af honoraret end klientens "besparelse eller gevinst".

Dette grundlag springer i øjnene som det mest nærliggende eksempel på et beregningsgrundlag, hvor en sammenhæng mellem revisors arbejde og det økonomiske resultat heraf er afgørende for honoreringen, jf. den i notatet omtalte artikel af lektor Sloth Pedersen "Revisorhonoraret", s. 4. På s. 12 i samme artikel er det imidlertid anført, at også andre grundlag kan tænkes. Som eksempel nævnes - ganske vist i relation til egentligt revisionsarbejde - omsætningens størrelse, der imidlertid afvises som "en urealistisk tanke". Samme sted i artiklen er tillige nævnt balancesummen som et muligt grundlag. Den foreliggende sag er et eksempel på, at netop balancesummen er valgt som grundlag for revisorhonoraret. Med lidt fantasi vil det være muligt at forestille sig også andre økonomiske grundlag for honorarberegningen.

Det følger af det anførte, at notatets forudsætning om besparelse/gevinst som eneste mulige beregningsgrundlag ikke er korrekt, og at notatets begrænsning hertil ville medføre, at § 14, stk. 3, ikke fuldt ud kunne leve op til sit formål. Begrænsningen ville tillige kunne friste til efter omstændighederne vanskeligt gennemskuelige omgåelsesbestræbelser.

Der vil ofte være et sammenfald mellem revisorens interesse i det størst mulige honorar og klientens interesse i det bedst mulige arbejde fra revisor i tilfælde, hvor revisorens honorar er gjort afhængig af det økonomiske resultat af revisorens arbejde. Dette må antages at gælde undtagelsesfrit, hvor klientens "besparelse eller gevinst" er beregningsgrundlaget. Er der valgt en anden økonomisk målestok, er interessesammenfaldet derimod ikke en selvfølge. Det er således langt fra givet, at det foreligger, hvor bruttoomsætningen eller balancesummen er grundlaget. Det uheldige i notatets begrænsning af § 14, stk. 3, fremhæves derfor af, at begrænsningen fører til, at bestemmelsen yder klienten en beskyttelse i tilfælde, hvor behovet herfor ikke er åbenbart, men til gengæld mangler beskyttelse for klienten i situationer, hvor behovet er særlig stort, fordi klientens og revisorens interesser ikke nødvendigvis går i samme retning. At revisorerne i den foreliggende sag var uafsættelige, gør naturligvis ikke dette problem mindre.

Der ses ikke at være modstrid mellem ovenstående og Revisornævnets kendelse af 3. august 1991 (omtalt s. 136 i Christiansen og

Langsted: Revisorer, 1990), hvorved en honorarfastsættelse efter "no cure - no pay" princippet ikke fandtes i strid med § 14, stk. 3, idet "det ikke kan antages, at beregningen af vederlagets størrelse har været gjort afhængig af det økonomiske resultat af arbejdet". I den pågældende sag blev honorarkravet som sådan udløst af et projekts iværksættelse, medens honorarets størrelse blev fastsat efter tidsforbrug.

For en ordens skyld skal det tilføjes, at notatets fortolkning af § 14, stk. 3, ikke ses at være en nødvendig følge af bestemmelsens sproglige udformning eller af de sparsomme forarbejder."

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fulgte kommissionens henstilling og indbragte under henvisning til kommissionens argumentation tiltaleopgivelsen for Rigsadvokaten, som imidlertid stadfæstede Statsadvokatens afgørelse. I Rigsadvokatens afgørelse af 18. oktober 1991 er bl.a. anført:

"For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt § 14, stk. 3, i lov om statsautoriserede revisorer kan antages overtrådt, finder jeg dette tvivlsomt. Den nævnte bestemmelse, der forbyder vederlag, der er gjort afhængig af "det økonomiske resultat" af arbejdet, synes ikke direkte efter sin ordlyd at omfatte den form for honorering, nærværende sag omhandler, hvorefter vederlaget blev sat i forhold til den investerede kapital, og forarbejderne til bestemmelsen indeholder ikke nærmere fortolkningsbidrag, der støtter en sådan forståelse af den.

På denne baggrund finder jeg det overvejende sandsynligt, at en tiltale i sagen vil resultere i en frifindelse."

Under henvisning til det i kommissionens ovennævnte skrivelse af 14. oktober 1991 anførte om det overordnede hensyn bag LSR § 14, stk. 3, er det kommissionens principielle holdning, at revisors uafhængighed over for klienten i relation til størrelsen af revisors honorar kun kan anses for fuldt ud sikret, når størrelsen savner enhver sammenhæng med de økonomiske konsekvenser af revisorens arbejde for klienten. Den fortolkning af § 14, stk. 3, som anklagemyndigheden har anlagt i den ovenfor nævnte sag, fører derfor til en kun delvis beskyttelse af uafhængigheden, idet sagen har vist, at også andre økonomiske konsekvenser end besparelse eller gevinst kan forekomme.

Det kan hævdes, at de anførte hensyn må føre til, at forbudet i § 14, stk. 3, bør omfatte aftaler, hvorefter selve retten til honorar, men ikke dettes størrelse (no cure - no pay princippet) gøres afhængigt af resultatet af revisors arbejde. Der vil i så fald være tale om en skærpelse i forhold til den gældende retstilstand, der bygger på ovenfor nævnte kendelse af 3. august

1990 fra Revisomævnet. Det bør derfor nøje overvejes, om der er et reelt behov for en sådan skærpelse, der f.eks. vil fratage revisorer en i øvrigt velbegrundet adgang til at tage del i risikoen ved at fungere som "underleverage" til en klient, der alene eller i et joint venture-projekt foretager et forretningsmæssigt initiativ med usikker udsigt til succes.

Kommissionen finder, at der ikke er behov for en sådan skærpelse, og skal derfor anbefale at § 14, stk. 3, udformes således:

"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."

I responsum nr. 454 af 17. maj 1971 har FSR's responsumudvalg udtalt, at revisorer i nogle tilfælde beregner sig honorar efter sagens omfang og beskaffenhed uden større hensyntagen til den medgåede tid (såkaldt salærberegning). Udvalget oplyser, at sådanne sager ikke har været forelagt udvalget, men at en sådan honorarberegning i givet fald måtte kunne godkendes efter en samlet vurdering af sagens omfang og beskaffenhed.

Det er kommissionens vurdering, at dette responsum ikke er i strid med LSR § 14, stk. 3, men ej heller udvider rammerne herfor, idet det må fortolkes med den begrænsning, at "sagens omfang og beskaffenhed" ikke omfatter forhold, der kan påvirkes af revisors arbejde.

Som et særegent tilfælde skal nævnes, at der ved Handelsministeriets cirkulæreskrivelse af 28. april 1970 er givet mulighed for, at en statsautoriseret revisor under nærmere angivne omstændigheder kan udpeges som eksekutor. Honoraret herfor beregnes på samme måde som for en advokat, det vil sige på grundlag af størrelsen af boets aktiver. Det ovenfor anførte tilsigter ingen ændring heri.

10. Åremålsansættelse af revisorer

Foranlediget af forslag til folketingsbeslutning fremsat den 7. oktober 1992 af Erling Olsen m.fl. (Beslutningsforslag B 4) har åremålsansættelsen af revisor igen været debatteret indgående.

Ifølge Beslutningsforslag B 4 skal i et børsnoteret aktieselskab ingen kunne være generalforsamlingsvalgt revisor i mere end 5 år.

Forslaget er ifølge bemærkningerne motiveret i følgende: "Bestemmelsen er inspireret af et krav, som den amerikanske Securities and Exchange Commission stiller. Meningen er frem for alt, at nye øjne skal se på de børsnoterede selskaber. Bestemmelsen indebærer ikke nødvendigvis, at selskabet efter 5 års forløb skal revideres af et andet revisionsfirma, men blot at en anden af firmaets partnere med en anden medarbejderstab skal overtage revisionen. En revisor skal også kunne genoptage revisionen af et børsnoteret aktieselskab, hvis der er gået mindst 5 år, siden han sidst varetog dette hverv."

Revisorkommissionen har den 21. januar 1993 rettet henvendelse til Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, og anmodet om besvarelse af følgende spørgsmål:

"Er der i øvrige EF-lande eller lande, som Danmark bør sammenligne sig med, ved lov indført bestemmelser om valgperiode for revisorer som anført i forslag til 5. direktiv, artikel 56: "De personer, der foretager revisionen, udnævnes for en bestemt periode, som ikke må være under tre eller over seks år. Genudnævnelse skal kunne finde sted."?"

Kommissionen har endvidere udbedt sig FSR's bestyrelses indstilling til det nævnte spørgsmål samt til følgende problemstilling, som ligeledes blev rejst i henvendelsen af 21. januar 1993:

"Hvis forslaget til 5. direktiv, artikel 56, implementeres i dansk lovgivning med den citerede ordlyd, tages der ikke højde for rotationspligt, idet genvalg skal kunne finde sted, og idet der ikke andet sted i direktivforslaget ses begrænsninger eller indskrænkninger i antallet af genvalg. FSR's bestyrelse bedes ligeledes redegøre for, om der efter bestyrelsens opfattelse, f. eks. i form af en revisionsvejledning, skal pålægges FSR's medlemmer pligt til at udskifte alle eller visse nærmere definerede medarbejdere på en revisionsopgave, hvis engagement har bestået kontinuert i mere end en bestemt periode."

FSR har i svar af 17. marts 1993 redegjort for sin stilling til såvel revisors valperiode som rotationspligt, og FSR anfører som sin opfattelse, at revisors ret til at fratræde og generalforsamlingens ret til at afsætte revisor før valgperiodens udløb bør opretholdes.

FSR henviser til, at internationale undersøgelser har dokumenteret, at risikoen for svigt i den udførte revision oftest viser sig i det første eller de to første år efter, at en ny revisor er tiltrådt. Forholdet er ligeledes påpeget i betænkning nr. 1230 fra Industriministeriets Børsudvalg og i Nordisk Ministerråds rapport 1992:18.

FSR anfører ligeledes, at de seneste års lovændringer vedrørende revisorskifte indeholder tilstrækkelig beskyttelse for tredjemand (investorer, kreditorer m.fl.) og henviser til, at der er indført en pligt for revisor til at meddele sin fratræden til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og for børsnoterede selskaber desuden til Københavns Fondsbørs, jf. årsregnskabslovens § 61e, stk. 1, 3. og 4. pkt. Oplysninger om revisorskifte er således offentligt tilgængelige.

Der er endvidere indført krav om, at en tiltrædende revisor skal rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til fratrædelsen, jf. årsregnskabslovens § 61e, stk. 4.

Endelig nævner FSR, at det af revisionsvejledning nr. 18 fremgår, at revisor - såfremt han fratræder før udløbet af valgperioden eller ikke ønsker genvalg - skal give meddelelse herom i revisionsprotokollen, med angivelse af årsagen hertil.

Revisor har derimod ikke ret til at være til stede på den førstkommande ordinære generalforsamling, efter han er fratrådt, og kan således ikke meddele aktionærerne grunden til sin fratræden.

I Sverige skal en revisor, hvis hverv ophører i utide, straks anmelde dette til lensstyrelsen. Revisor skal i anmeldelsen give en redegørelse for iagttagelserne under den granskning (revision), som han har udført under den del af det løbende regnskabsår, som hans hverv har omfattet. Afskrift af anmeldelsen skal sendes til registreringsmyndigheden og udleveres til selskabets bestyrelse.

Foreningen finder ikke, at der bør være en generel pligt for en fratrædende revisor til at oplyse grunden til fratræden til myndighederne eller til en kommende generalforsamling. I Danmark er det dog i realkreditloven fastsat, at fratrædende revisor ved revisorskift skal give boligministeren en redegørelse for skiftet.

Om rotationspligten anfører FSR, at et argument har været, at chancen for

at opdage fejlkilder forbedres, fordi "nye øjne ser bedre", ligesom risikoen for et for nært forhold mellem ledelse og revisor reduceres.

Det forhold, at der i børsnoterede selskaber er krav om valg af to revisorer medvirker imidlertid til at reducere disse risici.

Det er FSR's opfattelse, at det ikke findes velbegrundet at indføre en obligatorisk rotationsordning. Derimod finder FSR det hensigtsmæssigt via den foreningsbaserede kvalitetskontrolordning at reducere risikoen for, at langvarige engagementer medfører en forringet kvalitet af den udførte revision. FSR oplyser endvidere at ville overveje behovet for faglige eller etiske vejledninger om rotation af partnere eller ledende revisormedarbejdere under hensyntagen til den internationale udvikling.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at der ikke findes grund til at ændre ved gældende danske lovbestemmelser, at selskaberne selv vedtægsmæssigt fastsætter den periode, som revisor vælges for, at det selskabsorgan, der har valgt revisor, til enhver tid kan afsætte revisor, samt at revisor skal kunne fratræde sit hverv, selv om valgperioden ikke er udløbet. Revisorkommissionen kan således ikke anbefale, at der sker åremålsansættelse af revisor, ej heller at revisor ikke kan afsættes i en bestemt minimumsperiode.

For så vidt angår regler for rotation mellem et revisionsfirmas statsautoriserede revisorer ved revisionen af et børsnoteret selskab er det kommissionens opfattelse, at en sådan rotation i høj grad allerede sker i dag, idet alle større danske revisionsfirmaer, der især reviderer de børsnoterede selskaber, virker som uddannelsessteder. Dette medfører, at medarbejderne på en given klient udskiftes, hvorved hovedparten af de revisorer, der reviderer en given klient, selv inden for et kortere åremål er udskiftet.

Det er således kommissionens opfattelse, at der ikke for nærværende er behov for en lovmæssig bestemmelse om intern rotation i revisionsfirmaerne, men FSR bør, som foreningen selv anfører, udarbejde revisionsvejledninger, der følger international praksis på området. Indførelsen af en engelsk vejledning om rotation vil således efter Revisorkommissionens opfattelse være ensbetydende med, at FSR må udarbejde en tilsvarende dansk vejledning.

I I. Revisors forsikringsforhold

I I.1. Lovgivningen

§ 1, stk. 2, nr. 6, i lov om statsautoriserede revisorer, LSR (lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993), og § 1, stk. 2, nr. 6, i lov om registrerede revisorer, LRR (lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993), er stort set enslydende. Bestemmelserne stiller krav om, at revisor

har forsikret [eller stillet sikkerhed] for mindst 500.000 kr. mod økonomisk ansvar, som måtte pådrages under udførelsen af hvervet som statsautoriseret/ registreret revisor.

Bestemmelsen stammer fra lov om statsautoriserede revisorer af 15. marts 1967. Ved bl.a. denne lov blev bestemmelserne om revisorer udskilt fra næringsloven. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår, at man, selv om de fleste statsautoriserede revisorer havde en ansvarsforsikring, havde fundet at burde foreslå, at statsautoriserede revisorer skulle være dækket mod økonomisk ansvar. Den endelige lovbestemmelse stillede dog videregående krav end en ansvarsforsikring, idet der foreskrives en garantiforsikring, der skal sikre tredjemand dækning for ethvert tab som følge af skader, der påføres ham af revisor.

11.2. Garantiforsikring

Der er således tale om et lovpligtigt krav om garantiforsikring. Garantiforsikringen skal dække krav, der er opstået ved en erstatningspådragende handling, foretaget i forsikringsperioden. Forsikringen dækker tredjemand mod ethvert tab, denne måtte lide som følge af en erstatningspådragende handling foretaget af revisor under udøvelsen af revisorhvervet.

I visse tilfælde kan det være tvivlsomt, hvad der er omfattet af revisorhvervet. Garantiforsikringen dækker under alle omstændigheder de virksomhedsområder, som er opregnet i § 1 i henholdsvis bekendtgørelse om statsautoriserede revisors virksomhed og bekendtgørelse om registrerede revisors virksomhed og forretningsbetingelser.

Forsikringen dækker, uanset om revisor har handlet forsætligt, groft uagtsomt eller simpelt uagtsomt. Det skal bemærkes, at forsikringen naturligvis kun dækker inden for forsikringssummen, samt at forsikringen skal være i kraft på tidspunktet for den ansvarspådragende handling. Garantiforsikringen dækker alene den forsikringstegnende revisor.

Garantiforsikringen dækker skadelidte direkte. Forsikringsselskabet har til gengæld fuld regres mod revisor for hele det beløb, som selskabet må udrede under garantien. Garantiforsikringen er som regel suppleret med en ansvarsforsikring, som friholder revisor, når denne kun har handlet simpelt uagtsomt.

11.3. Ansvarsforsikring

Revisoransvarsforsikringen er ikke lovpligtig, men tegnes alligevel af stort set alle revisorer/revisionsvirksomheder, som supplement til garantiforsikringen, jf. ovenfor.

Ansvarsforsikringen tegnes oftest for hele revisionsvirksomheden, og dækker således både revisor og dennes personale. Ansvarsforsikringen dækker forsikringstageren for det erstatningsansvar, han måtte ifalde for tab påført tredjemand ved udøvelsen af revisorhvervet.

Ansvarsforsikringen dækker således de samme virksomhedsområder, som garantiforsikringen. Men i modsætning til garantiforsikringen dækker ansvarsforsikringen alene tab forårsaget af simpelt uagtsomme handlinger. Der er altså ikke dækning, hvis forsikringstageren selv har tilsidesat sine pligter ved forsæt eller grov uagtsomhed.

Ved ansvarsforsikringen har forsikringsselskabet ikke regres imod revisor. Det er således forsikringsselskabet, som bærer risikoen - når bortses fra en eventuel selvrisiko. Ansvarsforsikringen indeholder sædvanligvis en selvrisiko.

11.4. Forældelsesproblematikken

I lovbestemmelsen om garantiforsikringen er intet nævnt om forældelsesfristen for krav om erstatning for lidte tab. Netop dette område har dog i det seneste års tid været debatteret indgående:

Det har hidtil været antaget, at forældelsesfristen for krav mod garantiforsikringen var 20 år fra skadens opståen, jf. Danske Lovs 5-14-4. Dette er understreget i mødereferater, notater og korrespondance mellem Industriministeriet, revisorforeningerne og diverse forsikringsselskaber fra perioden 1974 - 1984. Først i 1985 blev man opmærksom på, at den 20-årige forældelse kan skabe problemer. Dahlberg Assurance, hvor en lang række revisorer er forsikret, fik i 1985 oplyst, at Lloyds i London ikke ville genforsikre på grund af den lange forældelsestid på 20 år. Genforsikringen blev i stedet foretaget i Dansk Kaution. Ved skrivelser fra 1988 og 1989 til Industriministeriet gjorde Dansk Kaution opmærksom på, at man tillige med

forsikringsselskaberne Hafnia og Baltica var betænkelig ved den lange risikoperiode, som man gerne så begrænset. I september 1992 gjorde Foreningen af Registrerede Revisorer Erhvervs- og Selskabsstyrelsen opmærksom på, at problemet endnu ikke var løst, samt at Dahlberg Assurance tillige fandt, at der var et problem. Sagen kulminerer, da Dansk Kaution ved brev af 12. januar 1993 til Dahlberg Assurance opsagde den kollektive garantiforsikring med virkning fra 1. april 1993, idet Dansk Kaution hævdede ikke at kunne genforsikre garantiforsikringer i udlandet, såfremt den 20-årige forældelse skulle være gældende. Derimod var man parat til at acceptere en 5-årig forældelse, jf. 1908-loven.

Kan revisorerne ikke tegne garantiforsikringen i andre selskaber, vil dette umiddelbart indebære, at de ikke kan fungere som statsautoriserede eller registrerede revisorer.

På denne baggrund anmodede Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 10. februar 1993 Justitsministeriet om en udtalelse om, hvorvidt der for krav omfattet af den lovpligtige garanti forsikring gælder en 20-årig eller en 5-årig forældelsesfrist. Justitsministeriet svarede ved skrivelse af 8. marts 1993, hvoraf bl.a. følgende fremgår:

"Anvendelsen af reglerne om den 5-årige forældelsesfrist udelukker efter 1908-lovens § 4 ikke anvendelse af reglerne om den 20-årige frist. Det forhold, at de to regler gælder ved siden af hinanden, betyder at den regel, der medfører den tidligste forældelse, skal anvendes.

De omhandlede erstatningskrav vil således efter Justitsministeriets opfattelse forældes efter de nævnte frister på 5 år og 20 år."

På dette grundlag meddelte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelser af 19. maj 1993 de to revisorforeninger, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) og Foreningen af Registrerede Revisorer (FRR), at der "for så vidt angår de i revisorlovene lovpligtige forsikringer intet specielt [gælder] i forhold til de regler, der i øvrigt er gældende på forsikringsområdet".

I 1.5. Udenlandske forsikringsordninger

Kommissionen har gennem FSR indhentet oplysninger om revisors forsikringsdækning i en række øvrige europæiske lande:

Af den *norske* revisorlovgivning fremgår, at revisor er pligtig at erstatte skade, som han forsætligt eller uagtsomt volder opdragsgiver under udførelsen af opdraget. Såfremt der er tale om et revisionsselskab, hæfter selskabet og revisor, som har udført arbejdet, solidarisk for skaden. Det

samme gælder ifølge den norske aktieselskabslov, hvor et selskabs revisor forvolder skade for selskabet, aktionærer eller andre.

NSRF (den norske forening af statsautoriserede revisorer) kræver at medlemmerne har en ansvarsforsikring med forsikringssum på mindst 5 mio. NOK. Såfremt en sådan ikke foreligger, kan foreningen slette vedkommende som medlem. De nærmere krav til forsikringsordningen forventes vedtaget af foreningens bestyrelse i efteråret 1993.

Den svenske lovgivning er meget lig den norske på dette område. Ifølge den svenske aktieselskabslov er revisorer for selskaber erstatningsansvarlige for de skader, som de forsætligt eller uagtsomt forvolder selskabet, aktionærerne eller andre ved udførelsen af deres hverv. Desuden er revisor ansvarlig for skader, som hans medhjælpere forsætligt eller uagtsomt forårsager. Er revisor et revisionselskab påhviler ansvaret både selskabet og den revisor, som er ansvarlig for det udførte arbejde. Efter den svenske revisorlovgivning skal en "auktoriserad" eller "godkänd" revisor tegne forsikring for det erstatningsansvar, som han kan pådrage sig i sin revisionsvirksomhed. Indtil 1. juli 1993 skulle der tegnes dels en individuel forsikring for hver revisor med en forsikringssum på mindst 3,2 mio. SEK, og dels en for revisionsfirmaet fælles forsikring på 3,2 mio. SEK. Denne opdeling i to forsikringstyper skabte problemer. Efter 1. juli 1993 skal alene revisionsvirksomheden tegne forsikring, som omfatter de til virksomheden knyttede revisorer - den individuelle forsikringsordning er dermed bortfaldet. Det mindste lovpligtige forsikringsbeløb er herefter fastsat til 6,4 mio. SEK pr. skade uanset antallet af revisorer i virksomheden. Det totale forsikringsbeløb pr. år er 6,4 mio. SEK for virksomheder med 1 - 5 revisorer, 12,8 mio. SEK for virksomheder med 6-49 revisorer og 19,2 mio. SEK for virksomheder med mindst 50 revisorer.

Forsikringsselskabet udreder den fulde forsikringen til skadelidte - uden fradrag af selvrisiko. Forsikringsselskabet har regres mod revisor for erstatning, som selskabet udreder, hvis revisor har forårsaget skaden ved forsæt.

Af den svenske aktieselskabslov fremgår, at søgsmål, som selskaber rejser mod revisorer, og som ikke baserer sig på strafbar handling, ikke kan anlægges senere end 3 år efter, at det reviderede årsregnskab er blevet fremlagt for generalforsamlingen. Den svenske lov om forsikringsaftaler indeholder en bestemmelse om forældelse, hvorefter krav skal være gjort gældende inden 3 år fra det tidspunkt, skadelidte konstaterede skaden og i al fald 10 år fra skadens opståen.

Den franske lovgivning kræver, at revisor har en forsikring, som dækker alle former for revisionsarbejde. Forsikringen skal dække for mindst 2 mio. FFR pr. erstatningskrav og pr. år. Der er overvejelser fremme om at udvide denne lovpligtige forsikring, så den omfatter alle revisors arbejdsopgaver.

Efter *tysk* lovgivning skal selvstændige revisorer og revisionselskaber forsikre sig mod ansvar i forbindelse med deres erhvervsudøvelse. Forsikringssummen skal være på minimum 500.000 DEM pr. erstatningskrav. Forsikringen dækker ikke skadevoldende handlinger, som begås forsætligt. De tyske regler indeholder en forældelsesfrist på 5 år for krav mod forsikringen.

Den *hollandske* lovgivning stiller ingen krav om, at revisor skal tegne forsikring. De fleste revisorer har dog på den hollandske revisorforenings opfordring tegnet en frivillig forsikring. Foreningen anbefaler, at de enkelte firmaer tegner forsikring for et beløb svarende til mindst 10% af firmaets årlige omsætning.

Der er i *engelsk* ret ingen regler om lovpligtig forsikring, men revisorforeningerne kræver, at revisionsvirksomhederne er forsikrede. Minimumsbeløbet er 1 mio. GBP. Virksomheder med årlige honorarindtægter på under 400.000 GBP kan nøjes med en forsikring på 2,5 x den årlige honorarindtægt, dog mindst 50.000 GBP for enkeltpraktiserende revisorer og 100.000 GBP for virksomheder med flere end én revisor. Alle revisionsvirksomheder skal være forsikret for uagtsomme handlinger. I følge standardpolicen dækkes desuden til en vis grad handlinger, som baseres på svig ("frauds"), men kun i det omfang, erstatningen ikke kan udredes af den partner, som begik den svigagtige handling. For enkeltpraktiserende revisorer dækker forsikringen ikke svigagtige handlinger.

I *USA* er der ikke lovkrav om, at revisor skal tegne forsikring, men spørgsmålet om eventuel lovpligtig forsikring er under overvejelse.

11.6. Reglerne for visse andre liberale erhverv

For både advokater og ejendomsmæglere er der i den seneste tid foretaget revision af reglerne for erhvervsudøvelsen. Herunder har også forsikringsområdet været behandlet.

Advokaternes regler er indeholdt i Vedtægt for Det danske Advokatsamfund. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at medlemskab af Advokatsamfundet er tvunget for advokaterne. Efter vedtægterne skal advokater tegne en ansvarsforsikring på vilkår, som er godkendt af Advokatrådet. Forsikringen dækker ansvar for formueskade forvoldt ved simpel uagtsomhed (modsat forsæt og grov uagtsomhed). Forsikringen skal tegnes med en forsikringssum på et grundbeløb på 600.000 kr. med reguleringstillæg. Forsikringen indeholder en selvrisiko på 10 % af enhver skade, dog med et anført minimums- og maksimumsbeløb.

Herudover indeholder Advokatsamfundets vedtægter bestemmelser om en erstatningsfond, hvis formål er

- A) efter frit skøn at yde erstatning til hel eller delvis dækning af tab, som en advokats klient har lidt ved, at advokaten eller dennes personale uretmæssigt har forbrugt midler, der var betroet advokaten i dennes egenskab af advokat og
- B). efter frit skøn at yde erstatning til hel eller delvis dækning af tab, som er lidt ved en advokats eller dennes personales fejl, forsømmelser eller andet ansvarspådragende forhold i forbindelse med advokatvirksomhed.

Anmodning om erstatning af Advokatsamfundets erstatningsfond skal indgives senest 6 måneder efter det tidspunkt, da skadelidte blev eller ved sædvanlig agtpågivenhed burde være blevet bekendt med det tab, der påstås at være lidt.

For ejendomsmæglere blev der den 25. juni 1993 vedtaget ny lovgivning - Lov om omsætning af fast ejendom. Lovens § 8, stk. 3, har følgende ordlyd:

"Det er en betingelse for udøvelse af virksomhed som ejendomsformidler, at der foreligger behørig sikkerhed for opfyldelsen af ethvert pengekrav, en forbruger måtte få mod vedkommende i anledning af dennes virksomhed som ejendomsformidler. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler herom, herunder om sikkerhedens tidsmæssige udstrækning."

Af bemærkningerne til denne bestemmelse i lovforslaget fremgår bl.a., at der skal være sikkerhed for erstatningskrav, samt at sikkerheden skal dække, også selv om formidleren bedragerisk tilegner sig beløb eller groft uagtsomt påfører forbrugeren tab. Det siges samtidig, at der ved behørig sikkerheden skal forstås en så tilpas omfattende sikkerhed, at den gennemsnitlige, normalt forekommende risiko er afdækket. Sikkerheden skal være opbygget således, at den forbruger, hvis krav ikke opfyldes af formidleren, skal kunne gøre kravet gældende direkte over for garantistiller.

For så vidt angår forældelsesfristen for krav mod sikkerheden, er det i bemærkningerne nævnt, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at sikkerheden skal stilles for en periode, som er kortere end den, hvori krav kan gøres gældende mod ejendomsformidleren, således at krav mod den stillede sikkerhed forældes efter en absolut frist, uanset at kravet mod ejendomsformidleren har længere forældelsestid.

11.7. Kommissionens overvejelser

Udgangspunktet for kommissionens overvejelser har været, at man ville opretholde en bestemmelse i revisorlovene om, at revisor har pligt til at tegne en forsikring, hvorved ethvert krav mod revisor, som han har pådraget sig ved udførelsen af sit hverv, vil være dækket. Herudfra har kommissionen specielt arbejdet med følgende punkter:

a. *Ansvars- og/eller garantiforsikring.*

Som det fremgår af beskrivelserne af garanti- og ansvarsforsikringerne, vil en ansvarsforsikring ikke være tilstrækkeligt til at dække ethvert krav, der måtte opstå mod revisor i forbindelse med dennes arbejde. Imidlertid indeholder ansvarsforsikringsordningen en række punkter, som er egnet til at supplere garantiordningen. Samtidig skal det bemærkes, at stort set alle revisionsvirksomheder i dag har tegnet ansvarsforsikring.

Kommissionen overvejer på denne baggrund, om man med fordel kan supplere garantiforsikringen med ansvarsforsikringen, så fordelene fra begge af de gældende forsikringer er medtaget. Der er behov for en forsikringsordning med dækning af ethvert erstatningskrav, som rejses mod en revisionsvirksomhed. Både revisor og dennes personale skal være dækket af forsikringsordningen. Ordningen skal dække forsæt, grov uagtsomhed og simpelt uagtsomhed. Forsikringen bør indeholde en selvrisko. Der kan fastsættes et minimum og et maksimum herfor, bortset fra i tilfælde af forsætlige eller groft uagtsomme handlinger (området for den nuværende garantiordning), hvor selvriskoen fortsat bør være ubegrænset (fuld regres). Ordningen skal sikre, at skadelidte under alle omstændigheder får det fulde beløb udbetalt af forsikringsselskabet. Forsikringsselskabet har herefter - såfremt der er tale om simpel uagtsomhed - et regreskrav mod revisor, svarende til størrelsen af selvriskoen. Selvrisko er et sundt princip, fordi revisor har en egen interesse i at søge erstatningskravene imødegået ved et højt kvalitetsniveau i det udførte arbejde, ligesom revisor i højere grad aktivt vil søge at tilbagevise uberettigede krav fra klienterne eller tredjemand. Udbetaling af en erstatning forventes altid at medføre en stigning i præmien. Endvidere er erstatningssager altid belastende for revisionsfirmaer - både arbejdsmæssigt, imagemæssigt og økonomisk.

Det er kommissionens opfattelse, at ordningen bør udformes således, at forsikringsselskabet udreder erstatningen til skadelidte uden fradrag af selvriskoen. Forsikringsselskabet bærer risikoen for, at revisor ikke kan indbetale selvriskoen.

Særligt for så vidt angår garantiordningen kunne det overvejes, hvorvidt der via de to revisorforeninger kan ske en fælles afdækning. I denne forbindelse forudsætter kommissionen, at også ikke-medlemmer af foreningerne - på lige fod med medlemmer - skal kunne deltage i denne afdækningsordning. En sådan ordning bør godkendes generelt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

b. Forældelse.

De ovenfor omtalte problemer omkring forældelsen for garantforsikringen viser, at det ikke fremover vil være muligt at opretholde en 20-årig forældelse. Det er samtidig Kommissionens opfattelse, at en sådan ikke er nødvendig, da det har vist sig, at der kun yderst sjældent er blevet anmeldt skader efter fem år fra det tidspunkt, hvor den skadegørende handling blev foretaget. Kommissionen finder det således mest hensigtsmæssigt, i lovenes forsikringsbestemmelser, at fastslå en 5-årig forældelse fra det tidspunkt, hvor skaden er sket. Det skal bemærkes, at der her kan være tale om en skærpelse af reglen i lov om forældelse af visse fordringer af 1908, hvorefter forældelsesfristen løber fra tidspunktet, hvor skaden kan opdaget. Skærpelsen er bl.a. begrundet i bestemmelsen i § 4, stk. 1, i henholdsvis virksomhedsbekendtgørelsen for de statsautoriserede og de registrerede revisorer (den 5-årige opbevaringspligt), samt i de praktiske mulighederne for forsikringstegning i de respektive selskaber.

Det er over for kommissionen oplyst, at der ikke kendes eksempler på, at skader anmeldes senere end 5 år efter, at handlingen blev begået. Det er endvidere oplyst, at revisor i henhold til forsikringsbetingelserne skal underrette forsikringsselskabet, når han bliver opmærksom på en mulig erstatningssag, og forsikringsselskaberne beder i øvrigt hvert år revisor om at gøre opmærksom på mulige erstatningssager (ved fornyelsen af forsikringen).

c. Forsikring - sikkerhedsstillelse.

Det er i LSR § 1, stk. 2, nr. 6, nævnt, at revisor i stedet for forsikring kan stille sikkerhed for mindst 500.000 kr. En sådan sikkerhedsstillelse kan ske ved f.eks. bank- eller sparekassegaranti. Den kan tillige ske i form af deponering af aktier eller obligationer, hvis værdi da beregnes på grundlag af en kurs, der er 10 point under den officielle på deponeringstidspunktet. Også deponering af ejerpantebreve på visse betingelser kan fungere som sikkerhed.

Administrationen af ordningen om sikkerhedsstillelse har løbende voldt betydelige problemer. Dette gælder specielt ordningen med deponering af værdipapirer. Denne ordning blev da også ophævet for de registrerede revisorer allerede i 1984, så de alene kan opfylde

sikkerhedskravet ved tegning af garantiforsikring. Idet forældelsesfristen, som tidligere nævnt, hidtil har været 20 år, vil det sige, at sådanne deponerede midler til sikkerhed burde forblive deponerede i en periode på 20 år efter, at revisor er stoppet med at udøve sit hverv. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i en konkret afgørelse stillet sig tilfreds med frigivelse allerede efter 10 år.

På grund af det administrative besvær med ordningen om sikkerhedsstillelse, mener Kommissionen, at muligheden for individuel sikkerhedsstillelse helt bør afskaffes.

d. Forsikringsbeløbet.

Beløbet, for hvilket revisor skal være forsikret, er i dag fastsat i lovgivningen for så vidt angår garantiforsikringen, og der kræves derfor en egentlig lovændring, hvis beløbets størrelse skal ændres. Derfor er det kommissionens forslag, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i lovene skal bemyndiges til at fastsætte størrelsen af forsikringsbeløbet. Herved vil der til stadighed kunne foretages en tidsvarende regulering af forsikringsbeløbet. Det skal bemærkes, at der vil blive tale om en kombination af to forsikringsordninger (garanti og ansvar), således at der tillige bliver tale om to forsikringsbeløb. Skal størrelsen af forsikringsbeløbet bringes i overensstemmelse med størrelsen for forsikringerne i de europæiske lande, som nævnes ovenfor, bør forsikringsbeløbet hæves til mellem 2 og 5 mio. kr. Med baggrund i de europæiske forhold og udviklingen i øvrigt er det Kommissionens opfattelse, at der bør ske en væsentlig forhøjelse af forsikringsbeløbet.

FSR har i denne forbindelse udtalt, at minimumskravene til garantiforsikringsdelen (skader ved forsætlighed eller grov uagtsomhed) bør - for at begrænse præmiens størrelse - ikke sættes så højt, som kravet til ansvarsforsikringen. På baggrund heraf, samt under hensyntagen til, at forsikringsbeløbet senest blev ændret i 1989 til kr. 500.000, finder kommissionen, at et forsikringsbeløb på kr. 500.000 fortsat er passende for garantiforsikringen. For så vidt angår ansvarsforsikringen finder kommissionen, at beløbet bør være mindst 2 mio. pr. autoriseret eller registreret revisor for revisionsfirmaer med færre end ti revisorer ansat. Er der knyttet flere end ti revisorer til en revisionsvirksomhed, skal virksomhedens samlede forsikringssum være mindst 20 mio. kr.

FRR har udtalt, at for registrerede revisorer bør forsikringsbeløbet sættes til 1 mio. kr.

For begge forsikrings vedkommende omfatter forsikringsbeløbene anmeldte skader inden for samme forsikringsår.

- e. *Bemyndigelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.*
Det vil i lovteksten hverken være muligt eller praktisk, at fastsætte de endelige, detaljerede regler for hele forsikringsordningen. Udviklingen på revisormarkedet kan medføre, at ordningen med jævne mellemrum bør justeres. Kommissionen finder det derfor rigtigst, at lovreglen om forsikringsordning alene indeholder de overordnede retningslinier for ordningen. Desuden skal bestemmelsen så indeholde en bemyndigelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til at fastsætte nærmere regler for ordningens indhold.

11.8. Kommissionens forslag

På baggrund af det her anførte har kommissionen konkluderet, at det er nødvendigt med en forsikringsordning, som dækker ethvert opstået krav mod revisor eller dennes medarbejdere. Også tilfælde, hvor der er handlet forsætligt eller groft uagtsomt skal være dækket af forsikringsordningen.

Kommissionen vil derfor foreslå, at der udarbejdes en forsikringsbestemmelse/-ordning, som indeholder følgende punkter:

1. Alle revisorer skal være forsikrede for beløb, som fastsættes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Ordningen bør bestå af to forsikringstyper (garanti og ansvar).
2. Forsikringen skal dække ethvert erstatningskrav, som rejses mod revisor eller dennes medarbejdere i forbindelse med revisorhervets udførelse - herunder også ved forsætlige eller groft uagtsomme handlinger.
3. Forældelsesfristen for krav, der er omfattet af garantiforsikringen, bør være 5 år fra tidspunktet, hvor skaden er sket.
4. Forsikringen bør indeholde en selvrisiko. Der fastsættes regler for størrelsen heraf. Selvrisikoen bør fortsat være ubegrænset i tilfælde af forsætlige eller groft uagtsomme handlinger (området for den nuværende garantiordning), således at der er tale om fuld regres.
5. Forsikringsbestemmelsen i lovene skal indeholde en bemyndigelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til at fastsætte nærmere regler om forsikringsordningens indhold.

12. Revisors gæld til det offentlige

Lov om statsautoriserede revisorer, LSR (lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993) og lov om registrerede revisorer, LRR (lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993) bestemmer i § 1, stk. 3, at beskikkelse eller optagelse i Revisorregistret kan nægtes, "såfremt den pågældende har betydelig forfalden gæld til det offentlige, hvorved forstås beløb i størrelsesordenen 50.000 kr. og derover."

I de to forannævnte love er det endvidere i henholdsvis § 5 a og § 2a bestemt, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan frakende en statsautoriseret revisor beskikkelsen, eller frakende en registreret revisor retten til at være optaget i registret, "såfremt den pågældende har betydelig forfalden gæld til det offentlige, hvorved forstås beløb i størrelsesordenen 100.000 kr. og derover". Frakendelsen kan ske på tid fra 1 til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen kan af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for domstolene.

12.1. Baggrund for lovbestemmelserne

De forannævnte bestemmelser blev vedtaget i december 1991 sammen med en række lignende bestemmelser gældende for andre erhverv, hvor erhvervsudøvelsen sker på grundlag af autorisation. Baggrunden for lovændringerne er ønsket om en forstærket indsats over for det private erhvervsliv, for at nedbringe de store restancer til det offentlige - restancer der i høj grad hidrører fra selvstændige erhvervsdrivende. Lovkomplekset indeholder en nyskabelse i dansk ret, idet der er skabt hjemmel for udstedelse af næringsforbud, hvis en nuværende eller kommende udøver af et lovreguleret erhverv har en forfalden gæld af en vis størrelse til det offentlige. Lovændringerne skal ses sammen med reglerne om lønindeholdelse og restanceinddrivelse, der er ændret med henblik på at effektivisere inkassationen.

12.2. Gældens beskaffenhed

"En betydelig gæld til det offentlige" kan opstå på flere måder. Bortset fra skatte- og moms-gæld kan f. eks. misligholdelse af statsgaranterede studielån, børnebidragsrestancer, manglende børneinstitutionsbetalinger m.v. medføre en skyld til offentlige myndigheder.

Ifølge bemærkningerne til lovforslaget indskrænkes gældsbegrebet imidlertid i to henseender.

For det første beskrives "en betydelig forfalden gæld" med tilføjelsen "navnlig i form af skatterestancer og manglende momsindbetalinger". Denne præcisering medfører, at der kan ses bort fra f. eks. skyldige børnebidrag og misligholdte studielån, og at lovens ubestemte gældsbegreb allerede på dette grundlag kan indskrænkes til gæld, der er opstået i forbindelse med erhvervsudøvelse.

Fortolkningens rigtighed bekræftes, da det for det andet anføres, at det er en forudsætning for nægtelse af autorisation til udøvelse af erhvervet, at "gælden vedrører virksomhed i henhold til tidligere autorisation inden for det konkrete erhverv", og for så vidt angår tilbagekaldelse, at gælden vedrører "den virksomhed, hvortil autorisation m.v. er udstedt".

Til udøvelse af erhvervet som revisor udstedes kun én autorisation/tilladelse til erhvervsudøveren, og det vil derfor sjældent forekomme, at en revisor har oparbejdet gæld til det offentlige under en tidligere autorisation. Reglen vil kunne anvendes, hvis en ansøger efter en periode uden for erhvervet ønsker at genindtræde - f. eks. efter anden beskæftigelse eller efter afsluttet konkursbehandling. Endelig kan den særlige situation forekomme, at en registreret revisor har videreuddannet sig og ønsker at opnå autorisation som statsautoriseret revisor. Forudsætningerne i bemærkningerne om, at autorisation kun kan nægtes ansøgere, hvis gæld vedrører en tidligere autoriseret virksomhed, medfører således et meget snævert anvendelsesområde for lovens bredt formulerede hjemmel.

Yderligere kræves det, at den kompetente myndighed finder det godtgjort, at mindst 50.000 kr. af ansøgerens gæld til det offentlige kan henføres til den tidligere autorisationsperiode.

12.3. Nyeste lovgivning

Den 25. juni 1993 har Folketinget vedtaget Lov om omsætning af fast ejendom, der ligeledes indeholder bestemmelser om gæld til det offentlige. Bestemmelserne ligner i formulering de bestemmelser om gæld til det offentlige, der findes i den øvrige lovgivning, herunder revisorlovgivningen.

Derimod er det i bemærkningerne til Lov om omsætning af fast ejendom gjort klart, at kravet om, at der ikke må være forfalden gæld til det offentlige, "er ubetinget og er således en stramning i forhold til reglerne for de øvrige liberale erhverv". Dette gælder både for så vidt angår beskikkelse, som ved senere sletning af registret. Den samme udvidende fortolkning vil formentlig blive indføjet i bemærkningerne til det lovforslag om forsikringsmæglere, som Regeringen vil fremsætte i næste folketingssamling.

12.4. Kommissionens overvejelser

Kommissionen er af den opfattelse, at lovteksten i de to revisorbekendtgørelser, bør forstås i overensstemmelse med deres formulering og ikke fortolkes mere snævert, som de nuværende bemærkninger taler for. Dette vil herefter kunne tydeliggøres ved at udfærdige nye bemærkninger, der har samme indhold, som bemærkningerne anført ovenfor vedrørende Lov om omsætning af fast ejendom.

Begrundelsen herfor er, at det forekommer uhensigtsmæssigt, at en revisor skal kunne have en forfalden gæld til det offentlige, der f. eks. vedrører studiegæld, børnebidrag m.v., uden at dette skal kunne få konsekvenser for ham, da der erfaringsmæssigt kan være tale om endda overordentlig store beløb.

Dette skal ligeledes ses i relation til det forhold, at mange revisorer udøver deres erhverv i selskabsform, og da en autorisation eller registrering er personlig, vil loven således ikke kunne ramme aktie- og anpartsselskaber, der f. eks. er i momsrestance. Som bestemmelsen fortolkes nu, vil det være overordentlig svært at nægte at autorisere/registrere en revisor, samt fratage en revisor autorisation/registrering.

Det er kommissionens opfattelse, at der her foreligger en ulighed. Da spørgsmålet ikke alene vedrører revisorer, skal kommissionen blot indskrænke sig til at pege på problemet, uden at fremsætte forslag til dets løsning.

Da det netop følger af revisorhvervet, at revisor er garant over for myndighederne for, at reglerne i lovgivningen vedrørende revision og regnskabsafleggelse overholdes, må det være en forudsætning, at revisor ikke har betydelig forfalden gæld til det offentlige.

Efter Kommissionens opfattelse bør bestemmelsen ikke forstås i overensstemmelse med indskrænkningerne i bemærkningerne til loven, men i overensstemmelse med bemærkningerne til den tilsvarende bestemmelse i Lov om omsætning af fast ejendom, hvor det hedder, at kravet er "ubetinget" og derfor er en stramning i forhold til reglerne for de øvrige liberale erhverv.

13. Revisors rapportering og tavshedspligt

13.1. Revisors rapportering

13.1.1. Revisionspåtegningen

Det har i debatten omkring virksomhedssammenbruddene været fremført, at revisor i revisionspåtegningerne på de pågældende regnskaber, ikke har formået at udtrykke de usikkerheder, der har været knyttet til de aflagte regnskaber. Det har ligeledes været fremført i debatten, at et selskabs revisor efter anmodning fra f. eks. Københavns Fondsbørs eller Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skulle give nærmere oplysninger om det pågældende selskab.

Revisors rapportering i forbindelse med udøvelse af revision sker over for den brede offentlighed udelukkende i form af revisionspåtegningen på det reviderede regnskab. I hovedparten af tilfældene er revisionspåtegningen en såkaldt "blank" påtegning, der er meget standardiseret i sin form.

Der er således ingen forskel på den "blanke" påtegning på et stort børsnoteret selskabs regnskab og det meget lille selskabs regnskab. Den standardiserede påtegning giver ikke mulighed for nuanceforskelle - en løftet finger - idet revisionspåtegningen først afviger fra standarden, når revisor tager forbehold for oplysninger i regnskabet, eller når revisor er kommet til den konklusion, at regnskabet ikke er aflagt efter lovgivningens regnskabsbestemmelser.

Det er ikke sædvanligt at påtegningen indeholder bemærkninger eller henvisninger til særlige forhold, f. eks. usikkerheder.

Efter visse særbestemmelser i lovgivningen, f. eks. bank- og sparekasseloven, lov om Københavns Fondsbørs (børsmæglerselskaber), lov om forsikringsvirksomhed og realkreditloven, skal der indsendes en genpart af revisionsprotokollatet til årsregnskabet til tilsynsmyndigheden.

Bortset fra de tilfælde, hvor tilsynsmyndigheden har mulighed for at se revisors supplerende kommentarer til årsregnskabet, gives der ikke offentligheden, kreditorer, medarbejdere og kunder m.v. mulighed for at få yderligere oplysninger fra revisor.

I henhold til revisionsbestemmelserne i årsregnskabsloven har aktionærer

mulighed for på generalforsamlingen at stille spørgsmål til revisor om "regnskaber m.v., som behandles på den pågældende generalforsamling". Revisor skal være til stede på børsnoterede selskabers generalforsamlinger, og skal på andre selskabers generalforsamlinger være til stede, såfremt der kommer anmodning fra bestyrelse, direktion eller aktionærer. Revisor har altid ret til at være til stede på generalforsamlingen.

Revisors lovmæssige pligt til at besvare spørgsmål på generalforsamlingen har været gældende siden 1. juli 1991. De spørgsmål, revisor kan besvare, angår alene revisors opgaver af betydning for forståelsen af de regnskaber m.v., som revisor har påtegnet. Spørgsmål om f.eks. konkrete kunde- eller leverandørforhold kan revisor ikke besvare.

Revisorkommissionen er af den opfattelse, at gældende lovgivning giver revisor de muligheder, der skal til for at give oplysning, såfremt et regnskab ikke overholder forskrifterne for regnskabsaflæggelse, eller såfremt der i påtegningen skal tages forbehold eller gives supplerende oplysninger. Den lovmæssige pligt for revisor til at besvare spørgsmål fra aktionærerne på generalforsamlingen kan i konkrete situationer være et væsentligt forståelsesmæssigt supplement til den afgivne påtegning.

Revisorkommissionen er imidlertid også af den opfattelse, at den standardiserede form, som påtegningerne har, ikke oplyser regnskabslæseren tilstrækkeligt om, hvad det egentligt betyder, at et regnskab er revideret.

Kommissionen ønsker ikke at stille forslag om udformningen af påtegningen, men henstiller til revisorforeningerne, at de nye standarder om revisionspåtegninger, som kommissionen er bekendt med, at Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) har under udarbejdelse, i højere grad end tilfældet er nu, redegør for, hvad revision af et regnskab betyder. Ligeledes bør standarden anviser veje til mere nuancerede formuleringer i de situationer, hvor der er behov herfor, og hvor der efter gældende praksis ville blive givet en "blank" standardpåtegning.

For at tydeliggøre, at det er et selskabs ledelse, der er ansvarlig for udarbejdelsen af regnskabet og for de informationer, regnskab, noter og årsberetning indeholder, henstiller kommissionen til revisorforeningerne at overveje, om det af påtegningen skal fremgå, at det er det af selskabets ledelse udarbejdede regnskab, som revisor har revideret.

13.1.2. Revisionsprotokollater

Revisors rapportering om et revideret regnskab omfatter ud over revisionspåtegningen pligten til at føre en revisionsprotokol, hvori der redegøres for resultatet af revisionen. Der skal i revisionsprotokollatet anføres de særlige

forhold, usikkerheder eller kritisable forretningsgange, som revisionen har afdækket. Den samlede konklusion på revisionen skal være den samme i påtegningen som i protokollatet.

Revisionsprotokollaterne er, med de ovenfor anførte undtagelser, alene til brug for de reviderede virksomheders bestyrelser.

Kommissionen anser det for væsentligt for bevarelsen af det fortrolighedsforhold, der er mellem revisor og den reviderede virksomhed, at revisionsprotokollatet alene er tilgængeligt for bestyrelsen. Det er ligeledes kommissionens opfattelse, at revisionsprotokollatet som meddelelsesmiddel over for bestyrelsen er hensigtsmæssig.

For yderligere at sikre, at alle bestyrelsesmedlemmer får tilstillet indførslerne i revisionsprotokollaterne, anbefaler kommissionen, at det af en bestyrelsesbeslutning skal fremgå, om udsendelse af revisionsprotokollater skal ske direkte fra revisor til de enkelte bestyrelsesmedlemmer, eller om det er selskabet selv, der forestår udsendelsen.

13.2. Revisors tavshedspligt

Revisorkommissionen har drøftet revisors tavshedspligt i forbindelse med en generel mulighed for at undersøge kvaliteten af udført revisionsarbejde.

FSR har på generalforsamling i 1992 vedtaget regler om foreningsbaseret kvalitetskontrol, d.v.s. FSR's medlemmer har pligt til at underkaste sig foreningens kvalitetskontrol.

FSR's kvalitetskontrol tænkes gennemført af en anden, uafhængig statsautoriseret revisor eller et andet revisionsfirma.

Et led i at sikre et højt kvalitetsniveau i alle revisorydelser er indførelse af kvalitetsstyringsprocedurer i revisionsvirksomhederne. Kvalitetskontrollen kan derfor for en væsentlig del gennemføres, uden at den kontrollerede revisor kommer i strid med den lovmæssige tavshedspligt og klientens forventning om revisors hemmeligholdelse af forhold i klientvirksomheden, idet kvalitetskontrollen kan omfatte kvalitetssikringsprocedurerne i den kontrollerede revisionsvirksomhed.

Ved udvælgelse af enkeltopgaver med henblik på kvalitetskontrol af opgavens udførelse og revisors konklusion vil tavshedspligten for den kontrollerede revisor sætte grænser for det materiale, der kan kræves forelagt for den kontrollerende revisor.

I forbindelse med den netop gennemførte ændring af revisorlovene (det nye

disciplinærsystem) er der ikke foretaget ændring af hemmeligholdelsespligten (§ 17 i lov om statsautoriserede revisorer, LSR, § 10 i lov om registrerede revisorer, LRR) med henblik på de oplysninger, som forelægges eller indkaldes af Disciplinærnævnet til brug for sagens afgørelse. Ved Disciplinærnævnets sagsbehandling er indfortolket en undtagelse fra de generelle tavshedsbestemmelser.

Det er af FSR antaget, at den foreningsbaserede kvalitetskontrol, der skal udføres af en ikke-offentlig myndighed, ikke kan være omfattet af en tilsvarende undtagelse. Revisorkommissionen er enig i denne antagelse.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at tavshedspligten er et meget vigtigt element i udøvelsen af revisorhvervet, idet tavshedspligten er en forudsætning for tillidsforholdet mellem revisor og klienten, herunder at revisor kan få alle nødvendige oplysninger hos klienten i forbindelse med revisionsopgaven.

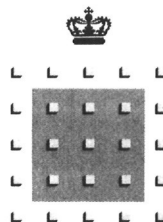
FSR har påpeget, at bestemmelserne om tavshedspligt kan sætte en begrænsning for den planlagte kvalitetskontrol.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at tavshedspligten er en så væsentlig forudsætning for revisionsarbejdets rette udførelse, at tavshedspligten går forud for gennemførelsen af en kvalitetskontrol, hvor kontrollen indbefatter gennemgang af enkeltopgaver. Revisorkommissionen kan derfor ikke anbefale, at der på nuværende tidspunkt sker en ændring i LSR § 17 (LRR § 10). Det er kommissionens opfattelse, at erfaringerne fra den kvalitetskontrol, der forventes igangsat i løbet af 1994, må danne basis for senere overvejelser om undtagelser fra tavshedspligten.

Kommissionen er af den opfattelse, at revisorforeningerne er bedst tjent med selv at rejse krav om undtagelser fra tavshedspligten, såfremt erfaringerne - mod forventning - giver basis for en antagelse om, at tavshedspligten på afgørende vis begrænser den planlagte kvalitetskontrol.

Bilag I

Revisorkommissionen
c/o Erhvervs- og Selskabsstyrelsen
Kampmannsgade 1
1780 København V.



**INDUSTRI
MINISTERIET**

Dato
16.sep.1992
journal nr.

**90-300-44
/LA**

Ved Revisorpakken fra 1988 blev der gennemført en opstramning og modernisering af bestemmelserne om revision m.v. Selskabsledelsen fik bl.a. pligt til at egen drift at give revisor de oplysninger, som må anses af betydning for bedømmelsen af selskabet respektive koncernen, ligesom revisor fik ret til at deltage i bestyrelsesmøder under behandlingen af regnskaber m.v., der påtegnes af revisor. I forbindelse med lovændringen blev der udstedt en bekendtgørelse med nærmere regler for revisors påtegninger på regnskaber.

I 1991 gennemførtes en ændring af revisorlovgivningen som følge bl.a. af Nordisk Fjer-sagen. I årsregnskabslovens kapitel 8 A om revision skete flere justeringer og stramninger. Endvidere gennemførtes en stramning af reglerne om omlægning af regnskabsår.

Sideløbende hermed igangsattes en gennemgang af revisorernes forhold.

Som 1. fase er udarbejdet lovforslag om et nyt disciplinærsystem for revisorer. Forslaget, der forventes fremsat i oktober 1992, vil bl.a. omfatte oprettelse af et 2 instans system, adgang for enhver, der har en retlig interesse, til at indbringe klage for disciplinærnævnene, forhøjelse af bødemaksimum, nye sanktionsmuligheder samt mulighed for sagkyndig bistand til forelæggelse af mere komplicerede sager for Revisornævnet.

2. fase, der nu skal igangsættes, vil omfatte en gennemgang af den øvrige del af revisorlovgivningen med henblik på nødvendige lovændringer og tilpasninger.

I dette arbejde vil indgå:

sikring af revisors rolle som offentlighedens tillidsmand
sammenhængen mellem revision og rådgivning
åremålsansættelse af revisor
revisorers samarbejdsforhold

Finanstilsynet
Konkurrencerådet
Erhvervs- og
Selskabsstyrelsen
Patentdirektoratet
Forbrugerstyrelsen
industri- og
Handelsstyrelsen
Eksportkreditrådet
Søfartsstyrelsen

Industriministeriet
Slotsholmsgade 12
1216 København K

Telefon: 33 92 33 so

Telefax: 33 12 37 78

MODTAGET DATO....: 92.09.17
BREVNR.....: 9209170146
MODTAGET BELØB....: 0,00 kr.
Erhvervs- og Selskabsministeriet

revisorernes konkurrencemæssige forhold og etableringsregler
(Konkurrencerådets henvendelse til industriministeren af 26. august
1992)

hvor stor en del af et revisorfirmas omsætning må hidrøre fra et
enkelt børsnoteret selskab
relationer til den internationale udvikling, herunder forslaget til 5.
selskabsretsdirektiv
ansvarsregler og forsikring for revisorer
de forhold, der løbende rejses i den politiske debat.

På den baggrund anmodes Revisorkommissionen om at foretage en
nærmere gennemgang af revisorlovgivningen og tilknyttet lovgivning med
henblik på at fremkomme med de nødvendige forslag til ændringer og
tilpasninger af lovgivningen.

På grund af den offentlige interesse, der er omkring dette arbejde, anmodes
kommissionen om at fremskynde arbejdet mest muligt samt at afgive
delbetænkninger. Arbejdet skal være afsluttet i maj 1993 med henblik på,
at der kan fremsættes forslag i folketingsåret 1993/94.



Anne Birgitte Lundholm



J. Hammer Hansen

Bilag 2

Bekendtgørelse af lov om statsautoriserede revisorer

Herved bekendtgøres lov om statsautoriserede revisorer, jf. lovebekendtgørelse nr. 56 af 19. januar 1989, med de ændringer, der følger af lov nr. 936 af 27. december 1991 og lov nr. 1003 af 19. december 1992

Kapitel I

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 under **lavværgemål**,
- 3) ikke har anmeldt betalingsstandsning og ikke er under konkurs,
- 4) har bestået en særlig eksamen, jf. § 4,
- 5) i mindst tre år efter det fyldte 18. år på en statsautoriseret revisors kontor har deltaget i udførelsen af de dér almindeligt forekommende revisionsarbejder og
- 6) har forsikret eller stillet sikkerhed for mindst 500.000 kr. mod økonomisk ansvar, som måtte pådrages under udførelsen af hvervet som statsautoriseret revisor.

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 betydelig forfalden gæld til det offentlige, hvorved forstås beløb i størrelsesordenen 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 en af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsat afgift.

Stk. 2. Statsautoriserede revisorer skal, forinden beskikkelsen udleveres, underskrive en højtidelig forsikring om, at de med omhu og

Industrimin.,
Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jr. nr. 93-8.225

TLOV

Schultz Grafisk A/S 081/05280 25-05 b/indu75956

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. Til bistand for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved administrationen af loven, herunder ved fastsættelse af bestemmelserne i henhold til stk. 1, nedsætter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en kommission (Revisorkommissionen), bestående af 1 formand og 8 andre medlemmer. 3 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 forretningskyndige, 2 særligt sagkyndige med hensyn til henholdsvis skatteret og skifteret, og 1 skal have nationaløkonomisk kundskab.

§ 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 inden 1 måned godtgøre at være dækket af en forsikring eller have stillet sikkerhed som nævnt i § 1, stk. 2, nr. 6. Godtgøres dette ikke, bortfalder beskikkelsen.

§ 5 a. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan frakende en statsautoriseret revisor beskikkelsen, såfremt den pågældende har betydelig forfalden gæld til det offentlige, hvorved forstås beløb i størrelsesordenen 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 fremsættes over for den myndighed, der har frakendt beskikkelsen, inden 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Myndigheden 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 II

Statsautoriserede revisors rettigheder og pligter

§ 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. I 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 ét 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 tjenestemandsstilling eller anden fastlønnet stilling i offentlig virksomhed, bortset fra stilling som lærer ved et universitet eller en

anden højere læreanstalt eller som medarbejder ved en videnskabelig institution.

Stk. 2. Stillingen som statsautoriseret revisor er uforenelig med advokatvirksomhed eller anden virksomhed, som er betinget af offentlig autorisation eller bevilling, med næring omfattet af næringsloven eller lov om restaurations- og hotelvirksomhed m.v., med stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller funktionær eller i øvrigt som ansat i en erhvervsvirksomhed eller institution, som driver anden erhvervsvirksomhed end revision. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage herfra, hvis det skønnes, at den omhandlede virksomhed eller stilling er uden indflydelse på den pågældendes stilling som uafhængig revisor.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at deltagelse i anden virksomhed end i stk. 2 nævnt er uforenelig med stillingen som statsautoriseret revisor.

Stk. 4. 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. Statsautoriserede revisorer må ikke under nogen form drive revisionsvirksomhed sammen med andre end statsautoriserede revisorer. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan tillade, at der drives revisionsvirksomhed sammen med udenlandske revisorer, såfremt forholdene taler herfor.

Stk. 2. Statsautoriserede revisorer kan kun tage ansættelse hos andre statsautoriserede revisorer, i selskaber eller i fonde, hvis eneste formål er at drive revisionsvirksomhed og eventuelt i forbindelse hermed forvaltningsvirksomhed, og i hvilke direktionen eller, hvis en sådan ikke findes, flertallet af bestyrelsen består af statsautoriserede revisorer.

§ 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.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om revisors påtegninger på regnskaber.

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

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

Stk. 2. Såfremt der i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter er foreskrevet valg af flere revisorer, hvoraf mindst én skal være statsautoriseret revisor, kan den valgte revisors personale eller revisorer, der drives revisionsvirksomhed sammen med, ikke vælges som medrevisorer. Vælges et revisionselskab eller en i et sådant ansat statsautoriseret revisor som den ene revisor, kan ingen i revisionselskabet ansat statsautoriseret revisor eller nogen anden af dets øvrige personale vælges som medrevisor.

Stk. 3. En statsautoriseret revisor skal ved udførelsen af revisionsopgaver uden for Dan-

mark iagttage de bestemmelser om uafhængighed, der gælder for lovpligtig revision » vedkommende land.

§ 14. Statsautoriserede revisorer skal udføre de dem betroede hverv med omhu, nøjagtighed og med den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.

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.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler for udførelse af revisionsarbejder.

§ 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. Industriministeren 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. 4, § 11, § 13, stk. 1, nr. 1-4, stk. 2 og 3, samt § 14, stk. 3, straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

Stk. 2.1 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. 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 III

Disciplinærnævn og Revisornævn

§ 18. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer opretter et Disciplinærnævn, hvis forretningsorden godkendes 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 regnskabsbrugere. Ved udvidelse af medlemskredsen skal der udnævnes lige mange statsautoriserede revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugere. 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 regnskabsbrugere. Deltager flere medlemmer, skal antallet af statsautoriserede revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugere.

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, eller at det til sagens oplysning er nødvendigt at lade parterne eller vidner afhøre af retten, skal nævnet med en begrundet redegørelse henvise sagen til behandling i Revisornævnet.

Stk. 3. 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. 4. Disciplinærnævnet kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggøres.

§ 18 b. Disciplinærnævnets afgørelse kan af sagens parter inden 3 måneder efter afgørelsens meddelelse indbringes for Revisornævnet. 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 investorerers forhold. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan udpege en dommer som næstformand. Formandskab 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 pågælden-

des 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 fremsættes over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden 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.

Kapitel IV

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, man kan ved kgl. anordning sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som landsdelens særlige forhold tilsiger.

Lov nr. 851 af 23. december 1987 indeholder følgende ikrafttrædelsesbestemmelse:

Loven træder i kraft den 1. januar 1988.

Lov nr. 815 af 21. december 1988 indeholder følgende bestemmelser:

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 1989, således at den finder anvendelse for regnskabsår, der begynder 1. januar 1989 eller senere.

Stk. 2-4. (Udeladt)

Lov nr. 936 af 27. december 1991 indeholder følgende bestemmelser:

§20

Loven træder i kraft ved bekendtgørelsen i Lovtidende¹⁾.

§21

Stk. 1. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

Stk. 2. (Udeladt)

Stk. 3. §§ 3,10,11,12,13,14,15 og 16 kan ved kongelig anordning sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som de særlige grønlandske forhold tilsiger.

Stk. 4. (Udeladt)

Lov nr. 1003 af 19. december 1992 indeholder følgende bestemmelser:

§ 3

behandles af dette nævn, eller om sagen skal
overgå til behandling i det pågældende Disci-
plinærnævn

Stk. 7. Loven træder i kraft den 1. juli 1993.
Stk. 2. Revisornævnets formand bestemmer,
om en verserende sag for Revisornævnet skal

Industriministeriet, den 18. maj 1993

JAN TRØJBORG

/ Ole Blöndal

¹⁾ Lov nr. 936 af 27. december 1991 § 20: Bekendtgjort i Lovtidende den 28. december 1991.

Bilag 3

Bekendtgørelse om statsautoriserede revisorers virksomhed

I medfør af § 10, stk. 3, § 14, stk. 4, og § 16, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 56 af 19. januar 1989, fastsættes:

Kapitel 1

Anvendelsesområde

§ 1. Statsautoriserede revisorers hovedopgave er at revidere årsregnskaber og andre regnskaber samt herudover at yde regnskabsmæssig assistance og rådgivning i forbindelse med opstilling og opgørelse af regnskaber m.v.

Stk. 2. Statsautoriserede revisorer kan endvidere rådgive og yde assistance inden for tilgrænsende områder, såsom regnskabsvæsen, administrative systemer, budgetlægning, prospekter, finansiering, beskatning og økonomisk styring.

§ 2. Statsautoriserede revisorer må ikke drive bankvirksomhed, børsrådgivningsvirksomhed, forsikringsvirksomhed, forlagsvirksomhed, entreprenørvirksomhed, rederivirksomhed, skibsbe-fragtning, toldklarering, forlystelses- eller teatervirksomhed, udlejningsvirksomhed, eller nogen virksomhed, der kan sidestilles hermed.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra bestemmelsen stk. 1.

Kapitel 2

Revision

§ 3. Er føring af revisionsprotokol foreskrevet i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter, eller ønskes dette af en virksomheds bestyrelse, ledelse eller ejer (ledelsen), skal revisor under behørigt hensyn til vedkommende bestemmelser eller ønsker i revisionsprotokollen

- 1) når der er foretaget revision, indføre en beretning om, hvilke revisionsarbejder der er udført, og hvilke mangler vedrørende virksomhedens bogholderi og regnskabsvæsen, der måtte være forefundet, og
- 2) ved revisionen af årsregnskabet indføre en beretning om, hvilke revisionsarbejder, der er udført, og hvilke mangler vedrørende virksomhedens bogholderi og regnskabsvæsen, der måtte være forefundet. Denne beretning skal bl.a. indeholde oplysninger om,
 - a) hvorvidt revisor opfylder de i lovgivningen indeholdte habilitetsbetingelser,
 - b) hvorvidt revisor under sin revision har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om, og
 - c) hvorvidt revisor anser regnskabet for aflagt efter lovgivningen og vedtægternes krav til regnskabsaflæggelsen.

Stk. 2. Har revisor i forbindelse med revisionen af regnskabet fået forelagt interne specifikationer, rapporter eller lignende, som efter revisors opfattelse er nødvendige for ledelsens stillingtagen til regnskabet og en eventuel årsberetning, herunder om forudseelige likviditetsvanskeligheder, skal revisor henvise hertil i revisionsprotokollen. Hvis de pågældende oplysninger er mangelfulde, skal revisor gøre opmærksom herpå i revisionsprotokollen.

Stk. 3. Er der mellem en virksomheds ledelse og revisor truffet særlige aftaler om udførelse af detaljeret kontrol, afgivelse af særlige beretninger eller lignende, skal sådanne aftaler indføres i revisionsprotokollen.

Stk. 4. Er der mellem en virksomheds ledelse og revisor truffet aftaler om, at revisor skal rådgive eller assistere i forbindelse med opstilling og opgørelse af regnskaber m.v., skal oplysning

om opgavernes art og udførelse indføres i revisionsprotokollen. Det samme gælder rådgivning eller assistance inden for andre områder.

§ 4. Selvstændigt praktiserende revisorer og revisionsvirksomheder skal føre en efter forholdene afpasset oversigt over revisionsarbejdernes art og udførelse og opbevare denne oversigt samt genparten af de afgivne erklæringer, beretninger og regnskaber i mindst 5 år.

Stk. 2. På forlangende skal oversigten forelægges Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Finder revisor, at oversigter, der forlanges forelagt, indeholder 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.

§ 5. Har revisor benyttet medarbejdere til gennemførelse af revisionen eller dele heraf, har den pågældende revisor det fulde ansvar for tilsynet med det udførte arbejde.

Kapitel 3

Rådgivning og assistance

§ 6. Revisors rådgivning er alene et bidrag til,

at ledelsen kan træffe beslutninger. Revisor må ikke deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved vedkommendes stilling som uafhængig revisor vil kunne bringes i fare.

§ 7. Ved afgivelse af erklæringer og rapporter i forbindelse med assistance eller rådgivning skal revisor redegøre for arbejdernes art og udførelse. Revisor skal i denne redegørelse beskrive inden for hvilke områder, vedkommende har modtaget oplysninger fra virksomhedens ledelse eller fra tredjemand.

Stk. 2. §§ 4 og 5 finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Bliver revisor gennem sit arbejde opmærksom på, at oplysninger af den art, der er nævnt i stk. 1, er **behæftet** med væsentlige fejl, mangler eller usikkerheder, skal revisor tage forbehold i afgivne erklæringer eller rapporter herom.

Kapitel 4

Straffe- og ikrafttrædelsesbestemmelser

§ 8. Overtrædelse af bestemmelserne i § 2, stk. 1, samt §§ 3, 4, 6 og 7 straffes med bøde.

§ 9. Denne bekendtgørelse træder i kraft den 1. april 1989.

Stk. 2. Bekendtgørelse nr. 102 af 22. marts 1985 om statsautoriserede revisors virksomhed ophæves.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, den 28. februar 1989

OLE **BLØNDAL**

/ K. Ørskov Madsen

Bilag 4

Bekendtgørelse om eksamen for statsautoriserede revisorer

I medfør af § 4, stk. 1, i lov om statsautoriserede revisorer, jfr. lovbekendtgørelse nr. 56 af 19. januar 1989, fastsættes:

Kapitel I

Almindelige bestemmelser

§ 1. Eksamen for statsautoriserede revisorer (revisoreksamen) aflægges for Revisorkommissionen. Revisoreksamen består af en skriftlig del og en mundtlig del.

§ 2. For at kunne indstille sig til den skriftlige del af revisoreksamen kræves:

- 1) at revisorkandidateksamen (cand. mere. aud.) er bestået,
- 2) at der højst er gået 8 år efter udløbet af det kalenderår, hvori revisorkandidateksamen er bestået, og
- 3) deltagelse i mindst 3 år på en statsautoriseret revisors kontor i udførelsen af de dér almindeligt forekommende revisionsarbejder, således at
 - a) hele beskæftigelsen har fundet sted, efter at revisorkandidateksamen er bestået, eller
 - b) **beskæftigelsen** i 2 år har fundet sted, efter at revisorkandidateksamen er bestået, og i 1 år efter optagelse på revisorkandidatuddannelsen.

Stk. 2. Revisorkommissionen kan undtage fra bestemmelserne i stk. 1, nr. 2 og 3.

§ 3. For at kunne deltage i den mundtlige del af revisoreksamen kræves, at den skriftlige prøve er bestået, jfr. § 5, stk. 3. Indstilling til den mundtlige prøve skal ske senest 3 år efter, at

den skriftlige prøve er bestået. Revisorkommissionen kan undtage herfra.

§ 4. Revisoreksamen omfatter efter **revisorkommissionens** bestemmelse 1 sammenhængende skriftlig opgave eller 3 skriftlige opgaver, der besvares i løbet af 3 på hinanden følgende eksamensdage. Eksamen omfatter endvidere 1 mundtlig prøve. Den skriftlige og mundtlige prøve skal godtgøre kandidaternes praktiske duelighed inden for de områder, som henhører under statsautoriserede revisorers virkefelt som f.eks. revisionsplaner, revisionsberetninger, revisionspåtegninger, regnskabskritik, likvidation, akkord, konkurs, dødsboer m.v., skatteopgørelser og rådgivning i skattespørgsmål, finansiering, prisberegning, rentabilitetsundersøgelser, undersøgelser i forbindelse med rationalisering, koncernregnskaber samt administrativ organisation, herunder anlæg af regnskabssystemer eller kritik heraf.

Stk. 2. Revisorkommissionen fastsætter de nærmere regler om fremgangsmåden vedrørende den skriftlige og den mundtlige prøve.

§ 5. Ved karaktergivningningen anvendes 13-skalaen efter de herom ved de højere uddannelsesinstitutioner gældende bestemmelser.

Stk. 2. Der gives én samlet karakter for den skriftlige og én karakter for den mundtlige prøve.

Stk. 3. For at bestå eksamen kræves, at karakteren er mindst 6 for såvel den skriftlige som den mundtlige prøve.

§ 6. Eksamen afholdes én gang om året.

Stk. 2. Ansøgning om at indstille sig til eksamen indgives til Revisorkommissionen på

Industrimin.,
Erhvervs- og Selskabsstyrelsen j.nr. 91-43.288

TBEK

Schultz Grafisk A/S 081/00478 28-11 b/indu70481

blanketter, som fås ved henvendelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Ansøgning om at indstille sig til den skriftlige og mundtlige prøve skal indgives senest den 1. juni det pågældende år. Ansøgning om alene at indstille sig til den mundtlige prøve skal indgives senest den 1. oktober det pågældende år.

Stk. 3. Ingen, der 3 gange har påbegyndt den skriftlige eller den mundtlige prøve ved eksamen, kan oftere indstille sig til denne eksamen. Revisorkommissionen kan i særlige tilfælde undtage herfra. Beståede prøver kan ikke tages om.

§ 7. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udnævner efter indstilling fra Revisorkommissionen eksaminatorer til de mundtlige eksaminationer og til at deltage i bedømmelsen af disse og de skriftlige opgaver.

Stk. 2. Skriftlige opgaver bedømmes af mindst 2 og mundtlige eksaminationer af mindst 3 af kommissionens medlemmer sammen med en eksaminator.

§ 8. For bestået eksamen udfærdiges bevis med angivelse af karaktererne.

Kapitel 2

Klageadgang

§ 9. Klager over en eksamination, herunder en eksamensbedømmelse, kan af eksaminanden indgives til formanden for Revisorkommissionen. Klagen, der skal være skriftlig og begrundet, skal være indgivet senest 2 uger efter,

at resultatet af en eksamination er blevet bekendtgjort.

Stk. 2. Klagen forelægges snarest muligt af formanden for eksaminator og censorer.

Stk. 3. Eksaminator og censorer kan efter en fornyet gennemgang vedtage at forhøje karakteren eller at fastholde den oprindeligt givne karakter. De kan endvidere i samråd med formanden vedtage at ophæve eksaminationen og lade en ny eksamination afholde, hvis eksaminanden er villig hertil.

Stk. 4. Behandlingen af klagen skal være afsluttet og resultatet meddelt klageren gennem Revisorkommissionens formand senest 1 måned efter, at kommissionen har afsluttet de mundtlige eksaminationer.

Kapitel 3

Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser

§ 10. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. januar 1992.

Stk. 2. Samtidig ophæves bekendtgørelse nr. 229 af 5. maj 1986 om eksamen for statsautoriserede revisorer som ændret ved bekendtgørelse nr. 970 af 18. december 1986.

Stk. 3. De i § 4, stk. 1, nævnte prøver kan erstattes af en afløsningsopgave efter reglerne i bekendtgørelse nr. 229 af 5. maj 1986, såfremt anmodning om godkendelse af emne er indsendt senest den 31. december 1992.

Stk. 4. Indtil 1994 ligestilles den erhvervsøkonomiske kandidateksamen (cand. mere.) med revision som speciale med bestået **revisor**-kandidateksamen, og den almene erhvervsøkonomiske eksamen (HA) med optagelse på revisorkandidatuddannelsen, jf. § 2.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, den 25. november 1991

OLE BLÖNDAL

/ Niels Anker Ring

Bekendtgørelse af lov om registrerede revisorer

Herved bekendtgøres lov om registrerede revisorer, jf. love bekendtgørelse nr. 57 af 19. januar 1989, med de ændringer, der følger af lov nr. 936 af 27. december 1991 og lov nr. 1003 af 19. december 1992

Kapitel I

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 **lavværgemål**,
- 3) ikke har anmeldt betalingsstandsning og ikke er under konkurs,
- 4) har bestået eksaminer eller prøver, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har godkendt til dette formål,
- 5) i mindst 3 år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af de almindeligt forekommende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejder hos en statsautoriseret revisor, en registreret revisor eller hos en revisor, der har opnået registrering efter § 12, stk. 2, og
- 6) har forsikret for mindst 500.000 kr. mod økonomisk ansvar, som måtte pådrages under udførelsen af hvervet som registreret revisor.

Stk. 3. Optagelse i registret kan nægtes under de i borgerlig straffelovs § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Endvidere kan optagelse i re-

gistret 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 betydelig forfalden gæld til det offentlige, hvorved forstås beløb i størrelsesorden 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.

§ 2. Ved optagelse i Revisorregistret betales en af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsat afgift, og der udleveres den pågældende et bevis for den stedfundne registrering.

§ 2 a. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan frakende en registreret revisor retten til at være optaget i registret, såfremt den pågældende har betydelig forfalden gæld til det offentlige, hvorved forstås beløb i størrelsesordenen 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.

Industrimin.,

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, j. nr. 93-8.225

TLOV

Schultz Grafisk A/S 081/05281 25-05 b/indu75957

Stk. 2. En afgørelse i henhold til stk. 1 kan af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for domstolene. Anmodning herom skal fremsættes over for den myndighed, der har frakendt beskikkelsen, inden 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Myndigheden 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 de regler, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter efter § 8, ikke kan forenes med virksomheden som registreret revisor.

Stk. 2. Efter anmodning fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal en registreret revisor inden 1 måned godtgøre at være dækket af en forsikring som nævnt i § 1, stk. 2, nr. 6. Godtgøres dette ikke, slettes den pågældende i registreret.

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 afgift.

§ 4. Kun personer, der er optaget i Revisorsregistret, må benyttes betegnelsen »registreret re-

sionsvirksomhed med registrerede revisorer som deltagere eller ansatte, må kun have mere end ét kontorsted, hvis hvert kontor ledes af en til virksomheden knyttet registreret revisor, der kun er leder af det pågældende kontor.

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

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om revisors påtegninger på regnskaber.

§ 7. Ingen registreret revisor må afgive erklæring i regnskabsmæssige forhold, når

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

Kapitel II

Registrerede revisors virksomhed

§ 5. Registrerede revisorer samt selskaber, som driver bogførings-, regnskabs- eller revi-

5) der foreligger andre omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed.

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. Registrerede revisorer skal udføre de dem betroede hverv med omhu, nøjagtighed og med den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i øvrigt fastsætte nærmere regler for registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser og herunder bestemme, at visse erhverv og stillinger ikke kan forenes med sådan virksomhed.

§ 8 a. Industriministeren kan fastsætte regler om klageadgangen for afgørelser, der træffes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, herunder at afgørelserne ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.

Kapitel III

Bestemmelser vedrørende straf m.v.

§ 9. Overtrædelse af § 3, stk. 3, § 4, § 5 samt § 7, stk. 1, nr. 1-4, og stk. 2, straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

Stk. 2.1 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. 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 godkendes 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 medlemsskredsen 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 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 ret-tighedsfrakendelse i anvendelse, jf. § 19 a, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer eller at det til sagens oplysning er nødvendigt at lade parterne eller vidner afhøre **af retten**, skal næv-net med en begrundet redegørelse henvise sa-gen til behandling i Revisornævnet.

Stk. 3. Påhviler der den revisionsvirksom-hed, hvori den pågældende revisor er indeha-ver eller er ansat, et medansvar for forhold, som nævnt i stk. 1, kan revisionsvirksomheden på-lægges en advarsel eller en bøde, der tilfalder statskassen, på ikke over 500.000 kr. Revisions-virksomheden kan alene pålægges sanktioner, såfremt virksomheden er inddraget som part i en klagesag for Disciplinærnævnet eller Revi-sornævnet.

Stk. 4. Disciplinærnævnet kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggøres.

§ 11 b. Disciplinærnævnets afgørelse kan af sagens parter inden 3 måneder efter afgørelsens meddelelse indbringes for Revisornævnet. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden og For-eningen af Registrerede Revisorer kan inden for samme frist indbringe enhver afgørelse, der er truffet af Disciplinærnævnet, for **Revisor-nævnet**.

Stk. 2. Sagens indbringelse for Revisornæv-net 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 indgi-velse af klage til Disciplinærnævnet.

§ 11 d. Reglerne i §§ 19-22 i lov om statsauto-riserede revisorer finder anvendelse på Revi-sornævnets behandling af sager vedrørende re-gistrerede revisorer.

Kapitel IV

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 som hove-derherv,;
- 2) opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1-4, jf. stk. 3, og gennem mindst 10 år har drevet selvstændig revisorvirksomhed som hove-derherv 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 statsautoriseret revisor og der deltaget i alle almindeligt forekommende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejder.

§ 12 a. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan indtil den 1. januar 1990 tillade, at revisorer, der drev selvstændig revisorvirksomhed som hovederhverv den 1. november 1970, optages i Revisorregistret, såfremt

- 1) de har drevet selvstændig revisorvirksom-hed som hovederhverv i alt i mindst 10 år og uafbrudt siden **1. juli 1982**,
- 2) de opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1-4 **og 7, jf. stk. 3**, og
- 3) det i øvrigt må antages, at de har de fornød-ne kvalifikationer til på forsvarlig måde at kunne drive selvstændig virksomhed som registreret revisor.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan indtil den 1. januar 1990 tillade, at revisorer, der ikke er omfattet af stk. 1, optages i **Revisor-registret**, såfremt de har bestået eksaminer og prøver, som er godkendt i medfør af § 1, stk. 2, nr. 5, og de opfylder betingelserne i stk. 1, nr. 1, **2 og 3**.

§ 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.

Lov nr. 851 af 23. december 1987 indeholder følgende ikrafttrædelsesbestemmelse :

Loven træder i kraft den 1. januar 1988.

Lov nr. 815 af 21. december 1988 indeholder følgende bestemmelser:

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 1989, således at den finder anvendelse for regn-

skabsår, der begynder 1. januar 1989 eller senere.

Stk. 2-4. (Udeladt).

Lov nr. 936 af 27. december 1991 indeholder følgende bestemmelser:

§20

Loven træder i kraft ved bekendtgørelsen i Lovtidende.¹⁾

§21

Stk. 1. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

Stk. 2. (Udeladt).

Stk. 3. §§ 3, 10, 11, 12, 13, 14, 15g 16 kan ved kongelig anordning sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som de særlige grønlandske forhold tilsiger.

Stk. 4. (Udeladt).

Lov nr. 1003 af 19. december 1992 indeholder følgende bestemmelser:

§3

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. juli 1993.

Stk. 2. Revisornævnets formand bestemmer, om en verserende sag for Revisornævnet skal behandles af dette nævn, eller om sagen skal overgå til behandling i det pågældende Disciplinærnævn.

Industriministeriet, den 18. maj 1993

JAN TRØJBORG

/ Ole Blöndal

¹⁾ Lov nr. 936 af 27. december 1991 § 20: Bekendtgjort i Lovtidende den 28. december 1991.

Bekendtgørelse om registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser

I medfør af § 8, stk. 2, og § 9, stk. 2, i lov om registrerede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 57 af 19. januar 1989, fastsættes:

Kapitel 1

Anvendelsesområde

§ 1. Registrerede revisorer har til opgave at udføre bogførings- og regnskabsmæssig assistance samt at revidere årsregnskaber og andre regnskaber.

Stk. 2. Registrerede revisorer kan endvidere rådgive og yde assistance inden for tilgrænsede områder, såsom regnskabsvæsen, administrative systemer, budgetlægning, prospekter, finansiering, beskatning og økonomisk styring.

§ 2. Registrerede revisorer må ikke

- 1) drive erhvervsvirksomhed, som er betinget af offentlig autorisation eller bevilling eller drive næring, som er omfattet af næringsloven eller lov om restaurations- og hotelvirksomhed m.v.,
- 2) drive bankvirksomhed, børsrådgivervirksomhed, forsikringsvirksomhed, forlagsvirksomhed, entreprenørvirksomhed, redervirksomhed, skibsbefragtning, toldklaring, forlystelses- eller teatervirksomhed, udlejningsvirksomhed eller nogen virksomhed, der kan sidestilles hermed,
- 3) beklæde fastlønnet stilling i offentlig virksomhed, bortset fra stilling som lærer ved erhvervsundervisning, og
- 4) beklæde stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller funktionær eller i øvrigt som ansat i en erhvervsvirksomhed eller institution, som driver an-

den erhvervsvirksomhed end bogførings-, regnskabs- og revisionsvirksomhed.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra bestemmelserne i stk. 1.

Stk. 3. Ønsker en registreret revisor at udøve en virksomhed eller beklæde en stilling, der er uforenelig med stillingen som registreret revisor, skal den pågældende, inden virksomheden påbegyndes, eller stillingen overtages, slettes i Revisorregistret.

Stk. 4. Registrerede revisorer må ikke under nogen form drive bogførings-, regnskabs- og revisionsvirksomhed sammen med andre end registrerede revisorer.

Kapitel 2

Revision

§ 3. Er føring af revisionsprotokol foreskrevet i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter, eller ønskes dette af en virksomheds bestyrelse, ledelse eller ejer (ledelsen), skal revisor under behørigt hensyn til vedkommende bestemmelser eller ønsker i revisionsprotokollen,

- 1) når der er foretaget revision, indføre en beretning om, hvilke revisionsarbejder der er udført, og hvilke mangler vedrørende virksomhedens bogholderi og regnskabsvæsen, der måtte være forefundet, og
- 2) ved revisionen af årsregnskabet indføre en beretning om, hvilke revisionsarbejder, der er udført, og hvilke mangler vedrørende virksomhedens bogholderi og regnskabsvæsen, der måtte være forefundet. Denne beretning skal bl.a. indeholde oplysninger om,
 - a) hvorvidt revisor opfylder de i lovgivningen indeholdte habilitetsbetingelser,

Industrimin.,
Erhvervs- og Selskabsstyrelsen j.nr. 88-58.209

TBEK
Schultz Grafisk A/S 2-3 b/indu61021k03

- b) hvorvidt revisor under sin revision har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om, og
- c) hvorvidt revisor anser regnskabet for aflagt efter lovgivningens og vedtægternes krav til regnskabsafleggelsen.

Stk. 2. Har revisor i forbindelse med revisionen af regnskabet fået forelagt interne specifikationer, rapporter eller lignende, som efter revisors opfattelse er nødvendige for ledelsens stillingtagen til regnskabet og en eventuel årsberetning, herunder om forudseelige likviditetsvanskeligheder, skal revisor henvise hertil i revisionsprotokollen. Hvis de pågældende oplysninger er mangelfulde, skal revisor gøre opmærksom herpå i revisionsprotokollen.

Stk. 3. Er der mellem en virksomheds ledelse og revisor truffet særlige aftaler om udførelse af detaljeret kontrol, afgivelse af særlige beretninger eller lignende, skal sådanne aftaler indføres i revisionsprotokollen.

Stk. 4. Er der mellem en virksomheds ledelse og revisor truffet aftaler om, at revisor skal rådgive eller assistere i forbindelse med opstilling og opgørelse af regnskaber m.v., skal oplysning om opgavernes art og udførelse indføres i revisionsprotokollen. Det samme gælder rådgivning eller assistance inden for andre områder.

§ 4. Selvstændigt praktiserende revisorer og revisionsvirksomheder skal føre en efter forholdene afpasset oversigt over revisionsarbejdernes art og udførelse og opbevare denne oversigt samt genparter af de afgivne erklæringer, beretninger og regnskaber i mindst 5 år.

Stk. 2. På forlangende skal oversigten forelægges Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Finder revisor, at oversigter, der forlanges forelagt, indeholder 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.

§ 5. Har revisor benyttet medarbejdere til gennemførelse af revisionen eller dele heraf, har den pågældende revisor det fulde ansvar for tilsyn med det udførte arbejde.

Stk. 2. Er der i lovgivningen eller i en virksomheds vedtægter foreskrevet valg af flere re-

visorer, kan en valgt registreret revisors personale eller revisorer, der drives revisionsvirksomhed sammen med, ikke vælges som medrevisorer. Vælges et revisionselskab eller en i et sådant ansat registreret revisor som den ene revisor, kan ingen i revisionselskabet ansat person vælges som medrevisor.

Kapitel 3

Rådgivning og assistance

§ 6. Revisors rådgivning er alene et bidrag til, at ledelsen kan træffe beslutninger. Revisor må ikke deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved vedkommendes stilling som uafhængig revisor vil kunne bringes i fare.

§ 7. Ved afgivelse af erklæringer og rapporter i forbindelse med assistance eller rådgivning skal revisor redegøre for arbejdernes art og udførelse. Revisor skal i denne redegørelse beskrive inden for hvilke områder, vedkommende har modtaget oplysninger fra virksomhedens ledelse eller fra tredjemand.

Stk. 2. §§ 4 og 5 finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Bliver revisor gennemsnit arbejde opmærksom på, at oplysninger af den art, der er nævnt i stk. 1, er behæftet med væsentlige fejl, mangler eller usikkerheder, skal revisor tage forbehold i afgivne erklæringer eller rapporter herom.

Kapitel 4

Forretningsbetingelser

§ 8. En registreret revisor må ikke betinge sig højere vederlag for sit arbejde, end der kan anses for rimeligt.

Stk. 2. En registreret revisor må ikke betinge sig et vederlag, der er gjort afhængigt af det økonomiske resultat af arbejdet.

§ 9. En registreret revisor må ikke oprette eller indgå i aftaler, som forhindrer, at en klient når som helst kan skifte revisor.

§ 10. Registrerede revisorer må ikke ved deres varetagelse af klienters anliggender uden klientens samtykke for sig selv eller andre af tredjemand modtage eller forde en formuefordel.

Kapitel 5

Revisormedarbejdere

§ 11. En registreret revisor må højst beskæftige 3 revisormedarbejdere, som ikke i mindst 3 år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af de på en statsautoriseret eller registreret revisors kontor almindeligt forefaldende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejder. Når særlige omstændigheder taler derfor, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen undtage fra denne bestemmelse.

Stk. 2. Revisormedarbejdere skal beskæftiges med sådant almindeligt forefaldende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejde, som

kan give dem den for optagelse i Revisorregistret fornødne praktiske færdighed.

Kapitel 6

Straffe- og ikrafttrædelsesbestemmelser

§ 12. Overtrædelse af bestemmelserne i § 2, stk. 1 og 4, § 3, § 4, § 5, stk. 2, § 6, § 7, § 8, stk. 2, § 9 og § 10 straffes med bøde.

§ 13. Denne bekendtgørelse træder i kraft den 1. april 1989.

Stk. 2. Bekendtgørelse nr. 103 af 22. marts 1985 om registrerede revisors virksomhed og forretningsbetingelser ophæves.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, den 28. februar 1989

OLE BLÖNDAL

/ K. Ørskov Madsen

Bilag 7

Bekendtgørelse om godkendelse af registrerede revisorers uddannelse

I medfør af § 1, stk. 2, nr. 5, i lov om registrerede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 57 af 19. januar 1989, fastsættes:

§ 1. Optagelse i Revisorregistret kan ske på grundlag af en **kvalifikationseksamen**, der afholdes af Undervisnings- og Forskningsministeriet.

Stk. 2. Indstilling til kvalifikationseksamen efter stk. 1 kan ske på et uddannelsesmæssigt grundlag, der fastsættes af Undervisnings- og Forskningsministeriet.

§ 2. For optagelse i Revisorregistret kræves, at følgende betingelser er opfyldt forud for indstilling til kvalifikationseksamen efter § 1, stk. 1:

- 1) deltagelse i mindst 3 år efter det fyldte 18. år på en registreret eller statsautoriseret revisors kontor i udførelsen af de dér almindeligt forekommende bogførings-, regnskabs- og revisionsmæssige opgaver, således at mindst 2 år af beskæftigelsen har fundet sted inden for de sidste 3 år før afholdelse af kvalifikationseksamen, **og**
- 2) at der højst er gået 6 år efter udløbet af det kalenderår, hvori en uddannelse, som **om-**handlet i § 1, stk. 2, er bestået.

§ 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra bestemmelserne i § 2.

§ 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan efter ansøgning godkende, at personer, som godtgør, at de i udlandet har bestået en uddannelse, der efter styrelsens skøn kan ligestilles med de uddannelser, som er omfattet af § 1, og som i øvrigt opfylder betingelserne herfor, kan optages i Revisorregistret. Godkendelse kan betinges af, at ansøgeren aflægger en egnedhedsprøve, hvis form og indhold fastsættes af styrelsen.

§ 5. Bekendtgørelsen træder i kraft den 10. april 1991.

Stk. 2. Bekendtgørelse nr. 493 af 21. september 1978 om godkendelse af registrerede revisorers uddannelse ophæves.

§ 6. Personer, der inden 1. januar 1990 har påbegyndt teoretisk eller praktisk uddannelse, vil indtil udgangen af 1995 kunne optages i Revisorregistret efter reglerne om **teoretisk** uddannelse i bekendtgørelse nr. 493 af 21. september 1978, forudsat at de i øvrigt opfylder betingelserne for optagelse i Revisorregistret. Ansøgning om optagelse i Revisorregistret må indgives til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest den 1. november 1995.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, den 5. april 1991

OLE **BLÖNDAL**

/ Niels Anker Ring

Industrimin.,
Erhvervs- og **Selskabsstyrelsen**, j. nr. 89-35.541

TBEK
Schultz Grafisk A/S 011/12533 05-04 b/indu68484

Bilag 8

Bekendtgørelse om registrerede revisorers adgang til lovpligtig revision af årsregnskab for selskaber

I medfør af § 61 b, stk. 5, i lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v., jf. lovbe-
kendtgørelse nr. 436 af 20. juni 1989, fastsættes:

§ 1. For registrerede revisorer optaget i Revi-
sorregistret efter den 1. november 1990 gælder
følgende regler:

- 1) En registreret revisor kan foretage lovpligtig
revision af årsregnskabet for et selskab, så-
fremt det på balancetidspunktet ikke over-
skrider 2 af størrelserne i nr. 3. Er selskabet
en del af en koncern, der som helhed på mo-
derselskabets balancetidspunkt overskrider
2 af størrelserne i nr. 3, kan en registreret re-
visor ikke foretage lovpligtig revision af års-
regnskabet for det pågældende selskab.
- 2) En registreret revisor kan foretage lovpligtig
revision af et moderselskabs koncernregn-
skab, såfremt koncernen som helhed på mo-

derselskabets balancetidspunkt ikke over-
skrider 2 af størrelserne i nr. 3. Det er en be-
tingelse, at revisor kan foretage lovpligtig
revision af årsregnskaber for alle de selska-
ber, der indgår i koncernen.

3) De i nr. 1 og 2 nævnte størrelser er:

- a) balancesum 50 mio. kr.,
- b) nettoomsætning 100 mio. kr. og
- c) gennemsnitligt antal heltidsbeskæftige-
de i løbet af regnskabsåret 250.

4) Adgangen til at anvende bestemmelserne i
nr. 1 og nr. 2 ophører, såfremt det pågælden-
de selskab eller koncernen som helhed i 2 på
hinanden følgende regnskabsår har over-
skredet 2 af de størrelser, der er nævnt i nr. 3.

§ 2. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. no-
vember 1990.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, den 22. oktober 1990

OLE BLÖNDAL

/ Niels Anker Ring

Bilag 9

Bekendtgørelse om revisors påtegninger på regnskaber

I medfør af § 12, stk. 2, og § 16, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 56 af 19. januar 1989, samt § 6, stk. 2, og § 9, stk. 2, i lov om registrerede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 57 af 19. januar 1989, fastsættes:

Kapitel 1

Reviderede regnskaber

§ 1. En statsautoriseret eller en registreret revisors påtegning på et årsregnskab, et andet regnskab eller en tilsvarende regnskabsopstilling (regnskabet) er den pågældendes erklæring om den udførte revision, hvad enten denne er lovpligtig eller alene er udført efter anmodning, hvor lovpligtig revision ikke er påbudt.

Stk. 2. Revisionspåtegningen skal indeholde en bekræftelse af, at regnskabet er revideret samt oplysning om, hvorvidt regnskabet er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle vedtægters krav til regnskabsaflæggelsen.

Stk. 3. Revisionspåtegningen skal dateres og underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at foretage revision. Hvor en revisionsvirksomhed er valgt, underskrives revisionspåtegningen af den eller de revisorer, til hvem revisionen er overdraget.

Stk. 4. Revisor skal i påtegningen meddele oplysninger, som revisor anser det for rigtigt at lade komme til regnskabslæsernes kundskab.

Stk. 5.1 modervirksomheder afgives en fælles revisionspåtegning til årsregnskabet og koncernregnskabet.

Stk. 6. Hvis der for den pågældende virksomhed findes anden lovgivning om revision, skal

denne iagttages sideløbende med nærværende bestemmelser.

§ 2. En revisors »blanke« påtegning indebærer ud over, at regnskabet er revideret og iøvrigt er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle vedtægters krav til regnskabsaflæggelsen:

- 1) at regnskabet er rigtigt opstillet på grundlag af bogføringen og opgjort under omhyggelig hensyntagen til bestående værdier, rettighe-der og forpligtelser,
- 2) at en eventuel årsberetning indeholder de krævede oplysninger, herunder oplysninger om virksomhedens økonomiske udvikling, og at årsberetningen ikke er i strid med regnskabet,
- 3) at regnskabet, såfremt det er opgjort efter årsregnskabsloven, giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultatet, og
- 4) at revisionen ikke har givet anledning til forbehold.

§ 3. Revisor skal i påtegningen tage forbehold og give nødvendige supplerende oplysninger,

- 1) hvis de i § 2 nævnte forhold ikke er opfyldt,
- 2) hvis virksomhedens eller en dattervirksomheds forhold ikke er tilstrækkeligt oplyst for revisor, eller
- 3) hvis det er åbenbart, at virksomheden ikke kan fortsætte driften.

Stk. 2. Bør regnskabet efter revisors opfattelse ikke godkendes, skal revisor tillige oplyse dette i påtegningen.

Stk. 3. Tager revisor forbehold, skal dette til-
lige med de nødvendige supplerende oplysninger
klart fremgå af påtegningen.

Stk. 4. Har revisor ved sin revision fundet, at
der foreligger forhold, som kan medføre ansvar
for bestyrelsesmedlemmer eller direktører eller
medlemmer af andre ledelsesorganer, skal revisor
oplyse dette i påtegningen.

§ 4. Sker der i påtegningen henvisning til års-
beretning eller til regnskabet, skal henvisningen
foretages til konkrete afsnit i beretningen,
til konkrete poster eller noter i regnskabet. En
henvisning må ikke have karakter af forbehold.

§ 5. Hvis revisor i særlige tilfælde ikke er i
stand til at forsyne regnskabet med en påtegning,
skal revisor på regnskabet afgive en erklæring
herom. I erklæringen skal revisor oplyse de
omstændigheder, som begrunder, at påtegning
ikke kan gives.

. Kapitel 2

Ikke-reviderede regnskaber

§ 6. Ønsker en ejer af en virksomhed, hvis
regnskab, jf. § 1, ikke underkastes revision, lov-
pligtig eller efter anmodning, assistance af en

statsautoriseret eller registreret revisor i forbindelse
med udarbejdelsen af regnskabet, skal revisor
i påtegningen anføre, at revision ikke er
foretaget.

Stk. 2. Hvis regnskabet i væsentlig grad er
påvirket af usædvanlige forhold, skal dette an-
føres i påtegningen.

Stk. 3. Revisor skal i sin påtegning tage for-
behold og give nødvendige supplerende oplysninger,
hvis revisor i forbindelse med sin assistance
konstaterer, at regnskabet i væsentlig grad er
behæftet med usikkerhed eller fejl og mangler
eller ikke er i overensstemmelse med lovgivningen
om bogføring og regnskabsaflægelse.

Stk. 4. Hvis det er åbenbart, at virksomheden
ikke kan fortsætte driften, skal dette oplyses i
påtegningen.

Kapitel 3

Straffe- og ikrafttrædelsesbestemmelser

§ 7. Overtrædelse af bestemmelserne i § 1,
stk. 2-4, og §§ 3-6 straffes med bøde.

§ 8. Denne bekendtgørelse træder i kraft den
1. april 1989.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, den 23. februar 1989

OLE BLØNDAL

/ O. Hasselager

LOV OM STATS-AUTORISERED E REVISORER Industriministeriets lov bekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993	LOV OM REGISTREREDE REVISORER Industriministeriets lov bekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993	KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER
Kapitel I <i>Besikkelse som statsautoriseret revisor</i> § 1. Statsautoriserede revisorer beskikkes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Sik. 2. Ret til at få besikkelse som statsautoriseret revisor har enhver person, der 1) har bopæl her i landet, 2) er myndig og ikke under lavværgemål, 3) ikke har anmeldt betalingsstandsning og ikke er under konkurs, 4) har bestået en særlig eksamen, jf. § 4, 5) i mindst tre år efter det fyldte 18. år på en statsautoriseret revisors kontor har deltaget i udførelsen af de der almindeligt forekommende revisionsarbejder og 6) har forsikret eller stillet sikkerhed for mindst 500.000 kr. mod økonomisk ansvar, som måtte pådrages under udførelsen af hvervet som statsautoriseret revisor. Sik. 3. Besikkelse kan nægtes under de i borgerlig straffelovs § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Endvidere kan besikkelse 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 besikkelse nægtes, såfremt den pågældende har betydelig forfalden gæld til det offentlige, hvorved forstås beløb i størrelsesordenen 50.000 kr. og derover. Sik. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra betingelserne i stk. 2, nr. 5. Registreringen kan i så fald tidsbegrænses.	Kapitel I <i>Optagelse i registret</i> § 1. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører et revisorregister. Sik. 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 lavværgemål, 3) ikke har anmeldt betalingsstandsning og ikke er under konkurs, 4) har bestået eksamen eller prøver, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har godkendt til dette formål, 5) i mindst 3 år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af de almindeligt forekommende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejder hos en statsautoriseret revisor, en registreret revisor eller hos en revisor, der har opnået registrering efter § 12, stk. 2, og 6) har forsikret for mindst 500.000 kr. mod økonomisk ansvar, som måtte pådrages under udførelsen af hvervet som registreret revisor. Sik. 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 betydelig forfalden gæld til det offentlige, hvorved forstås beløb i størrelsesordenen 50.000 kr. og derover. Sik. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra betingelserne i stk. 2, nr. 5. Registreringen kan i så fald tidsbegrænses.	Besikkelse/optagelse i register. Statsaut. revisorer beskikkes, registrerede revisorer optages i særligt register, jf. § 1, stk. 1. Der er forskelle i kravene m.h.t. at opnå besikkelse/registrering f.s.v.a. eksamen, jf. LSR og LRR § 1, stk. 2, nr. 4, LSR § 4, bekg. om eksamen for statsaut. revisorer og bekg. om godkendelse af registrerede revisors uddannelse den praktiske uddannelses indhold (forskelle i de to revisorgrupper primære virksomhedsområder, se bemærkningerne til virk. bekg. §7, stk. 1), jf. LSR og LRR § 1, stk. 2, nr. 5 valgmulighed mellem forsikring eller sikkerhedsstillelse, jf. LSR og LRR § 1, stk. 2, nr. 6, smh. m. LSR § 5, stk. 2, og LRR § 3, stk. 2.

LOV OM STATSAUTORISEREDE REVISORER <i>Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993</i>	LOV OM REGISTREREDE REVISORER <i>Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993</i>	KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER
§ 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan beskikke personer, som godgør 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. <i>Sik. 2.</i> 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. <i>Sik. 3.</i> Beskikkelse i henhold til en særlig af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i medfør af loven given dispensation kan begrænses og betinges.	§ 2. Ved optagelse i Revisorregisteret betales en af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsat afgift, og der udleveres den pågældende et bevis for den stedfundne registrering.	LSR § 2, stk. 1, åbner mulighed for beskikkelse af personer, der har taget uddannelse i udlandet. En tilsvarende mulighed for registrerede revisorer er hjemlet i bkg. nr. 209 af 5. april 1991 om godkendelse af registrerede revisors uddannelse, § 4. LSR § 2, stk. 2, åbner mulighed for, at udenlandske revisorer kan varetage hverv, hvortil der i lovgivningen kræves en statsaut. revisor. Beskikkelse i.h.t. en given dispensation kan ifølge LSR § 2, stk. 3, begrænses og betinges. Optagelse i registeret i.h.t. en given dispensation kan ifølge LRR § 1, stk. 4, lidsbegrænses.
§ 3. For beskikkelse som statsautoriseret revisor betales en af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsat afgift. <i>Sik. 2.</i> Statsautoriserede revisorer skal, forinden beskikkelsen udleveres, underskrive en høitidelig forsikring om, at de med omhu og nølæghed vil udføre de hverv, der betros dem, og samvittighedsfuldt opfylde deres pligter som statsautoriserede revisorer.	Se bemærkningerne til LSR § 1 ovenfor.	Statsautoriserede revisorer skal, forinden beskikkelsen udleveres, aflægge løfte om at udføre hvervet med omhu m.v., jf. LSR § 3, stk. 2. Løftet har dog ingen selvstændig retsvirkning, jf. LSR § 14, stk. 1, og LRR § 8.
§ 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. <i>Sik. 2.</i> Til bistand for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved administrationen af loven, herunder ved fastsættelse af bestemmelserne i henhold til stk. 1, nedsætter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en kommission (Revisorkommissionen), bestående af 1 formand og 8 andre medlemmer. 3 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 forretningskyndige, 2 særligt sagkyndige med hensyn til henholdsvis skatteret og skifteret, og 1 skal have nationaløkonomisk kundskab.	Se bemærkningerne til LSR § 1 ovenfor.	LSR § 4, stk. 2, indeholder regler om Revisorkommissionen, som bistår Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med at administrere LSR, herunder afholdelse af eksamen for statsaut. revisorer. Der findes ikke noget tilsvarende organ for registrerede revisorer.

LOV OM STATSAUTORISEREBE REVISORER

Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993

§ 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 inden 1 måned godtgøre at være dækket af en forsikring eller have stillet sikkerhed som nævnt i § 1, stk. 2, nr. 6. Godgøres dette ikke, bortfalder beskikkelsen.

§ 5 a. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan frakende en statsautoriseret revisor beskikkelsen, såfremt den pågældende har betydelig forfalden gæld til det offentlige, hvorved forstås beløb i størrelsesordenen 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 fremsættes over for den myndighed, der har frakendt beskikkelsen, inden 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Myndigheden 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.

LOV OM REGISTREREDE REVISORER

Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993

§ 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 registreret frakendes efter § 11, stk. 2, eller borgerlig straflovs § 79, eller 4) hvis den pågældende driver et erhverv eller indtager en stilling, der efter de regler, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter efter § 8, ikke kan forenes med virksomheden som registreret revisor.

Stk. 2. Efter anmodning fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal en registreret revisor inden 1 måned godtgøre at være dækket af en forsikring som nævnt i § 1, stk. 2, nr. 6. Godgøres dette ikke, slettes den pågældende i registreret.

§ 2 a. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan frakende en registreret revisor retten til at være optaget i registreret, såfremt den pågældende har betydelig forfalden gæld til det offentlige, hvorved forstås beløb i størrelsesordenen 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 fremsættes over for den myndighed, der har frakendt beskikkelsen, inden 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Myndigheden 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.

KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER

Hvis en beskikkelse bortfalder af de i LSR § 5 og § 6, stk. 1, nævnte grunde, skal den deponeres. En registreret revisor skal slettes af registret, jf. LRR § 3, stk. 1-3. Hvis bortfaldsgrunden oplyses at bestå, skal beskikkelsen på ny sættes i kraft, jf. LSR § 6, stk. 2. Den pågældende skal på ny oplyses i registret, jf. LRR § 3, stk. 4. Det fremgår ikke klart, om der ved genoptagelsen i registret skal foretages en fornyet prøvelse af, at vedkommende fortsat opfylder samtlige betingelser i § 1. (Det må derimod være klart, at der ikke skal foretages en fornyet prøvelse ved genudlevering af en deponeret beskikkelse).

LSR § 3, stk. 1, nr. 4). Se bemærkningerne ud for LSR § 10, stk. 4.

LOV OM STATSAUTORISERED E REVISORER <i>Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993</i>	LOV OM REGISTREREDE REVISORER <i>Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993</i>	KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER
§ 6. Er en beskikkelse som statsautoriseret revisor bortfaldet eller frakendt efter reglerne i denne lovs kapitel III eller i borgenlig straffelovs § 79, skal den straks tilbageleveres Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det samme gælder, hvis revisoren er frakendt efter lovens § 5 a. Sik. 2. Ophører gunden til en beskikkelses bortfaldt 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.	§ 3, Sik. 3. Slettes en registreret revisor, skal registreringsbeviset straks tilbageleveres Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det samme gælder, hvis revisoren er slettet i registret efter § 2 a. Sik. 4. Ophører grunden til, at en revisor er slettet, skal den pågældende på ny optages i registret efter anmodning og uden betaling af afgift.	Se bemærkningerne ovenfor. Se bemærkningerne ovenfor.
Kapitel II <i>Statsautoriserede revisors rettigheder og pligter</i> § 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. I retssager skal offentlige myndigheder til oplysning om regnskabsmæssige forhold fortrinsvis benytte statsautoriserede revisorer. Sik. 2. En statsautoriseret revisor kan ikke medvirke ved istandbringelse af akkorder.	§ 4. Kun personer, der er optaget i Revisorsregistret, må benyttes betegnelsen »registreret revisor«.	Rettigheder og pligter (herunder virksomhedsområde). Se også virksomhedsbekendtgørelserne. Begge har tielbeskyttelse, og det fremgår forudsætningsvis, at titlene ikke må kunne forveksles, jf. LSR § 7 og LRR § 4.
§ 9. Statsautoriserede revisorer eller revisionselskaber må kun have mere end ét kontorsted, hvis hvert kontor ledes af en til virksomheden knyttet statsautoriseret revisor, der kun er leder af det pågældende kontor. Sik. 2. For et kontorsted etableres, skal der indgives anmeldelse herom til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.	Kapitel II <i>Registrerede revisors virksomhed</i> § 5. Registrerede revisorer samt selskaber, som driver bogførings-, regnskabs- eller revisionsvirksomhed med registrerede revisorer som delagere eller ansatte, må kun have mere end ét kontorsted, hvis hvert kontor ledes af en til virksomheden knyttet registreret revisor, der kun er leder af det pågældende kontor. Sik. 2. For et kontorsted etableres, skal der indgives anmeldelse herom til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.	Statsaut. revisorer har fortrinsstilling f.s.v.a. retssager, hvori offentlige myndigheder ønsker regnskabsmæssige forhold oplyst, jf. LSR § 8, stk. 1. LSR § 8, stk. 2, nævner udtrykkeligt, at en statsaut. revisor ikke kan medvirke ved istandbringelse af akkorder. En tilsvarende bestemmelse er ikke optaget i lovgivningen vedr. registrerede revisorer.

LOV OM STATSAUTORISEREDE REVISORER

Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993

§ 10. Stillingen som statsautoriseret revisor kan ikke forenes med nogen stats- eller kommunal tjenestemandsstilling eller anden fastlønnet stilling i offentlig virksomhed, bortset fra stilling som lærer ved et universitet eller en anden højere læreanstalt eller som medarbejder ved en videnskabelig institution.

Stk. 2. Stillingen som statsautoriseret revisor er uforenelig med advokatvirksomhed eller anden virksomhed, som er betinget af offentlig autorisation eller bevilling, med næring omfattet af næringsloven eller lov om restaurations- og hotelvirksomhed m.v., med stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller funktionær eller i øvrigt som ansat i en erhvervsvirksomhed eller i institution, som driver anden erhvervsvirksomhed end revision. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage herfra, hvis det skønnes, at den omhandlede virksomhed eller stilling er uden indflydelse på den pågældendes stilling som uafhængig revisor.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at deltagelse i anden virksomhed end i stk. 2 nævnt er uforenelig med stillingen som statsautoriseret revisor.

Stk. 4. 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 besikkekse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

LOV OM REGISTREREDE REVISORER

Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993

§ 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i øvrigt fastsætte nærmere regler for registrerede revisors virksomhed og forretningsbetingelser og herunder bestemme, at visse erhverv og stillinger ikke kan forenes med sådan virksomhed.

KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER

LSR § 8, stk. 2: Se virk.bekg. for registrerede revisorer, som i § 2, stk. 1-3 indeholder bestemmelser svarende til LSR § 10 med følgende modifikationer: LSR § 10, stk. 1, tillader "stilling som lærer ved et universitet eller en anden højere læreanstalt eller som medarbejder ved en videnskabelig institution". Virk.bekg. for registrerede revisorer, § 2, stk. 1, nr. 3, bestemmer, at registrerede revisorer ikke må "beklæde stilling i offentlig virksomhed, bortset fra stilling som lærer ved erhvervsundervisning."

LSR § 10, stk. 2, 2. pkt., nævner følgende kriterium for at meddele dispensation: "hvis det skønnes, at den omhandlede virksomhed eller stilling er uden indflydelse på den pågældendes stilling som uafhængig revisor." Dette kriterium må formentlig tillige være gældende i virk.bekg. for registrerede revisorer § 2, stk. 2 (og virk.bekg. for statsaut. revisorer § 2, stk. 2), selvom det ikke er udtrykkeligt nævnt.

(LSR § 10, stk. 3: Se virk.bekg. for statsaut. revisorer § 2, der svarer til virk.bekg. for registrerede revisorer § 2, stk. 1, nr. 2, smh.m. stk. 2).

LSR § 10, stk. 4: En tilsvarende regel findes i virk.bekg. for registrerede revisorer § 2, stk. 3 (smh.m. LSR § 3, stk. 1, nr. 4). Vedrørende en eventuel forskel i retsvirkningen af deponering i LSR § 10, stk. 4, og slættning i Revisoregisteret. Se bemærkningerne ud for LSR § 5 ovenfor.

LOV OM STATS-AUTORISERED E REVISORER

Industriministeriets lov bekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993

§ 11. Statsautoriserede revisorer må ikke under nogen form drive revisionsvirksomhed sammen med andre end statsautoriserede revisorer. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan tillade, at der drives revisionsvirksomhed sammen med udenlandske revisorer, såfremt forholdene taler herfor.

Sik. 2. Statsautoriserede revisorer kan kun tage ansættelse hos andre statsautoriserede revisorer, i selskaber eller i fonde, hvis eneste formål er at drive revisionsvirksomhed og eventuelt i forbindelse hermed forvaltningsvirksomhed, og i hvilke direktionen eller, hvis en sådan ikke findes, flertallet af bestyrelsen består af statsautoriserede revisorer.

§ 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, retteligheder og forpligtelser og i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle vedtægters krav til regnskabsafreggelsen.

Sik. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om revisors påtegninger på regnskaber.

LOV OM REGISTREREDE REVISORER

Industriministeriets lov bekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993

§ 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, retteligheder og forpligtelser og i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle vedtægters krav til regnskabsafreggelsen.

Sik. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om revisors påtegninger på regnskaber.

KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER

LSR § 11, stk. 1, 1. pkt.: En tilsvarende regel for registrerede revisorer findes i virk.bog. for registrerede revisorer § 2, stk. 4.

LSR § 11, stk. 1, 2. pkt.: Åbner mulighed for, at statsaut. revisorer kan drive revisionsvirksomhed sammen med udenlandske revisorer. En tilsvarende bestemmelse findes ikke for registrerede revisorer.

LSR § 11, stk. 2, regulerer, hvem statsautoriserede revisorer kan tage ansættelse hos. En tilsvarende bestemmelse findes ikke for registrerede revisorer. En statsaut. revisor kan således ikke tage ansættelse hos en registreret revisor, medmindre han deponerer sin beskikkelse, jf. LSR § 10, stk. 4. Der er ikke noget til hinder for, at en registreret revisor kan tage ansættelse hos en statsaut. revisor, jf. LSR § 15, stk. 1.

LOV OM STATSAUTORISERED E REVISORER

Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993

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

- 1) den pågældende ved tjenesteforhold, ved ægteskab, ved faste samlivsforhold, ved adoptiv- eller plejeforhold eller ved slægtssvoger- eller svogerskab i op- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som søskendebrødre er knyttet til den, som har begæret erklæringen, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller til vedkommendes bopæl 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 bopæl,

- 3) den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, har en mere betydelig økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet,

- 4) den pågældende, dennes ægtefælle, forældre eller børn eller den, som revisor lever sammen med i et fast samlivsforhold, har en mere betydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller

- 5) der foreligger andre omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed.

Stk. 2. Såfremt der i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter er foreskrevet valg af flere revisorer, hvoraf mindst én skal være statsautoriseret revisor, kan den valgte revisors personale eller revisorer, der drives revisionsvirksomhed sammen med, ikke vælges som medrevisorer. Vælges et revisionselskab eller en i et sådant ansat statsautoriseret revisor som den ene revisor, kan ingen i revisionselskabet ansat statsautoriseret revisor eller nogen anden af dets øvrige personale vælges som medrevisor.

LOV OM REGISTRERED E REVISORER

Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993

§ 7. Ingen registreret revisor må afgive erklæring i regnskabsmæssige forhold, når

- 1) den pågældende ved tjenesteforhold, ved ægteskab, ved faste samlivsforhold, ved adoptiv- eller plejeforhold eller ved slægtssvoger- eller svogerskab i op- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som søskendebrødre er knyttet til den, som har begæret erklæringen, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller til vedkommendes bopæl 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 bopæl,

- 3) den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, har en mere betydelig økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet,

- 4) den pågældende, dennes ægtefælle, forældre eller børn eller den, som revisor lever sammen med i et fast samlivsforhold, har en mere betydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revision ønskes udført, eller

- 5) der foreligger andre omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed.

LSR § 13, stk. 2: En tilsvarende regel om, hvem der kan vælges som medrevisor, findes i virk.beleg. for registrerede revisorer § 5, stk. 2.

KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER

LOV OM STATSAUTORISERED E REVISORER

Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993

§ 13. Stk. 3. En statsautoriseret revisor skal ved udførelsen af revisionsopgaver uden for Danmark iagttage de bestemmelser om uafhængighed, der gælder for lovpålagt revision i vedkommende land.

§ 14. Statsautoriserede revisorer skal udføre de dem betroede hver med omhu, nøjagtighed og med den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.

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.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler for udførelse af revisionsarbejder.

§ 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 beskikelse som statsautoriseret revisor fornødne praktiske færdighed, og der skal gives dem adgang til at deltage i den teoretiske uddannelse til revisoreksamen.

§ 15 a. Industriministeren 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.

LOV OM REGISTREREDE REVISORER

Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993

§ 7. Stk. 2. En registreret revisor skal ved udførelsen af revisionsopgaver uden for Danmark iagttage de bestemmelser om uafhængighed, der gælder for lovpålagt revision i vedkommende land.

§ 8. Registrerede revisorer skal udføre de dem betroede hver med omhu, nøjagtighed og med den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i øvrigt fastsætte nærmere regler for registrerede revisors virksomhed og forretningsbetingelser og herunder bestemme, at visse erhverv og stillinger ikke kan forenes med sådan virksomhed.

KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER

LSR § 14, stk. 1, og LSR § 8, stk. 1, anvender samme begreb, "god revisorskik", men der er formentlig tale om grådforskelle, jf. forskellen på de to revisorsgrupper uddannelse og i et vist omfang også på deres primære virksomheder, se bemærkningerne til virk.bekg. § 1, stk. 1.

LSR § 14, stk. 2: En tilsvarende regel findes i virk.bekg. for registrerede revisorer § 8, stk. 1.

LSR § 14, stk. 3: En tilsvarende regel findes i virk.bekg. for registrerede revisorer § 8, stk. 2.

LSR § 14, stk. 4: Se virk.bekg. for statsaut. revisorer.

LSR § 15, stk. 1: Se bemærkninger ud for LSR § 11, stk. 2, ovenfor.

LSR § 15, stk. 2: En tilsvarende regel findes i virk.bekg. for registrerede revisorer § 11, stk. 1, dog med den modifikation, at sidsuavne taler om "de på en statsautoriseret eller registreret revisors kontor ...", mens LSR taler om "de på en statsautoriseret revisors kontor ...".

LSR § 15, stk. 3: En tilsvarende bestemmelse om arbejdets kvalificering til optagelse i Revisorregisteret findes i virk.bekg. for registrerede revisorer § 11, stk. 2.

LOV OM STATS-AUTORISEREDE REVISORER <i>Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993</i>	LOV OM REGISTREREDE REVISORER <i>Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993</i>	KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER
§ 16. Overtredelse af § 6, stk. 1, § 7, § 9, § 10, stk. 4, § 11, § 13, stk. 1, nr. 1-4, stk. 2 og 3, samt § 14, stk. 3, straffes med bøde, medmindre strengere straf er foreskrevet efter den øvrige lovgivning. Sik. 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. Sik. 3. En statsautoriseret revisor, der i sin virksomhed afgiver urigtig skriftlig erklæring eller skriftligt bevidner noget, hvorom den pågældende ingen kundskab har, eller underskriver på et regnskab, som ikke er revideret af vedkommende, uden at dette fremgår af den afgivne revisionserklæring, straffes med bøde eller hæfte, medmindre strengere straf er foreskrevet efter den øvrige lovgivning. § 17. Borgerlig straffelovs §§ 144, 150-152 og 154-157 finder tilsvarende anvendelse på statsautoriserede revisorer. For så vidt angår disse medarbejdere, finder samme lovs §§ 144, 152 og 155 tilsvarende anvendelse. Sik. 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.	§ 9. Overtredelse af § 3, stk. 3, § 4, § 5 samt § 7, stk. 1, nr. 1-4, og stk. 2, straffes med bøde, medmindre strengere straf er foreskrevet efter den øvrige lovgivning. Sik. 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. Sik. 3. 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 foreskrevet efter den øvrige lovgivning. § 10. Borgerlig straffelovs §§ 144, 150-152 og 154-157 finder tilsvarende anvendelse på registrerede revisorer. For så vidt angår disse medarbejdere, finder samme lovs §§ 144, 152 og 155 tilsvarende anvendelse. Sik. 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.	Når straffebestemmelserne i lov og virksomhedsbekendtgørelse set under ét sammentages for de to grupper af revisorer, er der - på områder hvor der findes parallelle regler - ligeledes parallelt imellem straffebestemmelserne.

LOV OM STATSUTORISEREDE REVISORER

Indstministeriets lovbeholdgørelse nr. 321 af 18. maj 1993

Kapitel III

Disciplinærnevnet og Revisornævnet

§ 18. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer opretter et Disciplinærnevnet, hvis forretningsorden godkendes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Disciplinærnevnet 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 regnskabsbrugere. Ved udvælgelse af medlemsskredsen skal der udvælgnes lige mange statsautoriserede revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugere. 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.

Sik. 2. Ved Disciplinærnævnets behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 statsautoriseret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugere. Deltager flere medlemmer, skal antallet af statsautoriserede revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugere.

Sik. 3. Klager over, at en statsautoriseret revisor ved udøvelsen af sin virksomhed har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Disciplinærnevnet. Klager over revisors vederlag samt kollegiale sager kan ikke indbringes for Disciplinærnevnet. Disciplinærnevnet skal behandle klagerne uden hensyn til, om indklagede er medlem af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

Sik. 4. Disciplinærnevnet 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 Disciplinærnevnet behandle klagen.

Sik. 5. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om, at klageren skal betale et gebyr til Disciplinærnevnet for at få behandlet en klage.

LOV OM REGISTREREDE REVISORER

Indstministeriets lovbeholdgørelse nr. 322 af 18. maj 1993

§ 11. Foreningen af Registrerede Revisorer opretter et Disciplinærnevnet, hvis forretningsorden godkendes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Disciplinærnevnet 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 regnskabsbrugere. Ved udvælgelse af medlemsskredsen skal der udvælgnes lige mange registrerede revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugere. 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.

Sik. 2. Ved Disciplinærnævnets behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 registreret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugere. Deltager flere medlemmer skal antallet af registrerede revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugere.

Sik. 3. Klager over, at en registreret revisor ved udøvelsen af sin virksomhed har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Disciplinærnevnet. Klager over revisors vederlag samt kollegiale sager kan ikke indbringes for Disciplinærnevnet. Disciplinærnevnet skal behandle klagerne uden hensyn til, om indklagede er medlem af Foreningen af Registrerede Revisorer.

Sik. 4. Disciplinærnevnet 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 Disciplinærnevnet behandle klagen.

Sik. 5. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om, at klageren skal betale et gebyr til Disciplinærnevnet for at få behandlet en klage.

KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER

§ 11 a. En registreret revisor, der ved udøvelsen af sin virksomhed tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører, kan af Disciplinærnævnet tildæles en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 200.000 kr. Bøden tilfalder statskassen.

Sik. 2. Finder Disciplinærnævnet, at det over for en indklaget kan blive aktuelt at bringe ret-tighedsfrakendelse i anvendelse, jf. § 19 a, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer eller at det til sagens oplysning er nødvendigt at lade parterne eller vidner afhøre af retten, skal nævnet med en begrundet redegørelse henvise sagen til behandling i Revisornævnet.

Sik. 3. 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 klagesag for Disciplinærnævnet eller Revisornævnet.

Sik. 4. Disciplinærnævnet kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggøres.

§ 11 b. Disciplinærnævnets afgørelse kan af sagens parter inden 3 måneder efter afgørelsens meddelelse indbringes for Revisornævnet. Er hvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden og Forordningen af Registrerede Revisorer kan inden for samme frist indbringe enhver afgørelse, der er truffet af Disciplinærnævnet, for Revisornævnet.

Sik. 2. Sagens indbringelse for Revisornævnet har opsættende virkning.

§ 11 c. Forældelsesfristen er 5 år regnet fra den dag, da den pligtsidrigde handling eller undladelse er opført.

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

§ 18 a. En statsautoriseret revisor, der ved udøvelsen af sin virksomhed tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører, kan af Disciplinærnævnet tildæles en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 200.000 kr. Bøden tilfalder statskassen.

Sik. 2. Finder Disciplinærnævnet, at det over for en indklaget kan blive aktuelt at bringe ret-tighedsfrakendelse i anvendelse, jf. § 19 a, stk. 2, eller at det til sagens oplysning er nødvendigt at lade parterne eller vidner afhøre af retten, skal nævnet med en begrundet redegørelse henvise sagen til behandling i Revisornævnet.

Sik. 3. 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 klagesag for Disciplinærnævnet eller Revisornævnet.

Sik. 4. Disciplinærnævnet kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggøres.

§ 18 b. Disciplinærnævnets afgørelse kan af sagens parter inden 3 måneder efter afgørelsens meddelelse indbringes for Revisornævnet. Er hvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden og Forordningen af Statsautoriserede Revisorer kan inden for samme frist indbringe enhver afgørelse, der er truffet af Disciplinærnævnet, for Revisornævnet.

Sik. 2. Sagens indbringelse for Revisornævnet har opsættende virkning.

§ 18 c. Forældelsesfristen er 5 år regnet fra den dag, da den pligtsidrigde handling eller undladelse er opført.

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

§ 11 d. Reglerne i §§ 19-22 i lov om statsautoriserede revisorer finder anvendelse på Revisornævnets behandling af sager vedrørende registrerede revisorer.

§ 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 investoreres forhold. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan udpege en dommer som næstformand. Formandskab 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 høringer 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 udførelsen 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 pågældende.

LOV OM STATSAUTORISERED E REVISORER

Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993

LOV OM REGISTREREDE REVISORER

Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993

KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER

des adgang til at udeve 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 fremsættes over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anlagger 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 udeve 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 forlangse afgørelsen prøvet ved landsretten, såfremt der er forløbet fem år efter frakendelsen og mindst to år efter, at genertværlig af beskikkelsen senest er nægtet ved dom. § 19 a, stk. 2, punktum, og § 20, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

LOV OM STATSAUTORISERED E REVISORER <i>Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 321 af 18. maj 1993</i>	LOV OM REGISTRERED E REVISORER <i>Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 322 af 18. maj 1993</i>	KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER
§ 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. Sik. 2. Revisornævnet kan lade afføring af parter og vidner foretage ved byretten på det sted, hvor parten eller vidnet bor.		Bestemmelser i anden lovgivning vedrørende virksomhedsområdet: I bekg. nr. 712 af 22. oktober 1990 om registrerede revisors adgang til lovpligtig revision af årsregnskab for selskaber er der - ud fra størrelsesmæssige kriterier - fastsat begrænsninger i registrerede revisors adgang til at foretage lovpligtig revision. I henhold til Årsregnskabslovens § 61 c, stk. 1, skal der i børsnoterede selskaber vælges to revisorer, hvoraf den ene skal være statsautoriseret. Ifølge Årsregnskabslovens § 61 c, stk. 2, kan aktionærer, der ejer 1/10 af aktiekapitalen, kræve, at der vælges en statsautoriseret revisor. Det samme gælder for andelsinteresserede, der ejer 1/4 af indskudskapitalen. Herudover kan der i særliglovgivningen være oplyst bestemmelser om, at regnskab skal revideres af en statsautoriseret revisor.

VIRK.BEKG. STATSAUTORISEREDDE REVISORER <i>bekendtgørelse nr. 125 af 28. februar 1989</i>	VIRK.BEKG. REGISTREREDDE REVISORER <i>bekendtgørelse nr. 126 af 28. februar 1989</i>	KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER
I medfør af § 10, stk. 3, § 14, stk. 4, og § 16, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 36 af 19. januar 1989, fastsættes: Kapitel I <i>Anvendelsesområde</i> § 1. Statsautoriserede revisors hovedopgaver er at revidere årsregnskaber og andre regnskaber samt herudover at yde regnskabsmæssig assistance og rådgivning i forbindelse med opstilling og opgørelse af regnskaber m.v. Sik. 2. Statsautoriserede revisorer kan endvidere rådgive og yde assistance inden for tilgrænsende områder, såsom regnskabsvæsen, administrative systemer, budgetlægning, prospekter, finansiering, beskattning og økonomisk styring. § 2. Statsautoriserede revisorer må ikke drive bankvirksomhed, børsrådgivningsvirksomhed, forsikringsvirksomhed, forlagsvirksomhed, entreprenørvirksomhed, rederivirksomhed, skibsbefragtning, toldklarerings-, forlystelses- eller teatervirksomhed, udlejningsvirksomhed eller nogen virksomhed, der kan sidestilles hermed.	I medfør af § 8, stk. 2, og § 9, stk. 2, i lov om registrerede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 57 af 19. januar 1989, fastsættes: Kapitel I <i>Anvendelsesområde</i> § 1. Registrerede revisorer har til opgave at udføre bogførings- og regnskabsmæssig assistance samt at revidere årsregnskaber og andre regnskaber. Sik. 2. Registrerede revisorer kan endvidere rådgive og yde assistance inden for tilgrænsende områder, såsom regnskabsvæsen, administrative systemer, budgetlægning, prospekter, finansiering, beskattning og økonomisk styring. § 2. Registrerede revisorer må ikke 1) drive erhvervsvirksomhed, som er betinget af offentlig autorisation eller bevilling eller drive næring, som er omfattet af næringsloven eller lov om restaurations- og hotelvirksomhed m.v., 2) drive bankvirksomhed, børsrådgivningsvirksomhed, forsikringsvirksomhed, forlagsvirksomhed, entreprenørvirksomhed, rederivirksomhed, skibsbefragtning, toldklarerings-, forlystelses- eller teatervirksomhed, udlejningsvirksomhed eller nogen virksomhed, der kan sidestilles hermed, 3) beklæde fastlønnet stilling i offentlig virksomhed, bortset fra stilling som lærer ved erhvervsundervisning, og 4) beklæde stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller funktionær eller i øvrigt som ansat i en erhvervsvirksomhed eller institution, som driver anden erhvervsvirksomhed end bogførings-, regnskabs- og revisionsvirksomhed. Sik. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra bestemmelserne i stk. 1.	Virksomhedsbekendtgørelserne forkortes i det følgende således: Statsautoriserede revisorer: SRvb Registrerede revisorer : RRvb RRvb § 2, stk. 1, nr. 1: En tilsvarende regel findes i LSR § 10, stk. 2. RRvb § 2, stk. 1, nr. 3: Se LSR § 10, stk. 1, med bemærkninger. RRvb § 2, stk. 1, nr. 4: En tilsvarende regel findes i LSR § 10, stk. 2.

VIRK.BEKG. STATS-AUTORISERED E REVISORER
bekendtgørelse nr. 125 af 28. februar 1989

Kapitel 2
Revision

- § 3. Er føring af revisionsprotokol foreskrevet i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter, eller ønskes dette af en virksomheds bestyrelse, ledelse eller ejer (ledelsen), skal revisor under behørigt hensyn til vedkommende bestemmelser eller ønsker i revisionsprotokollen 1) når der er foretaget revision, indføre en beretning om, hvilke revisionsarbejder der er udført, og hvilke mangler vedrørende virksomhedens bogholderi og regnskabsvæsen, der måtte være forefundet, og 2) ved revisionen af årsregnskabet indføre en beretning om, hvilke revisionsarbejder, der er udført, og hvilke mangler vedrørende virksomhedens bogholderi og regnskabsvæsen, der måtte være forefundet. Denne beretning skal bl.a. indeholde oplysninger om, a) hvorvidt revisor opfylder de i lovgivningen indeholdte habilitetsbetingelser, b) hvorvidt revisor under sin revision har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om, og c) hvorvidt revisor anser regnskabet for aflagt efter lovgivningen og vedtægternes krav til regnskabsafleggelsen.

VIRK.BEKG. REGISTREREDE REVISORER
bekendtgørelse nr. 126 af 28. februar 1989

Kapitel 2
Revision

§ 2, Stk. 3. Ønsker en registreret revisor at udøve en virksomhed eller beklæde en stilling, der er uforenelig med stillingen som registreret revisor, skal den pågældende, inden virksomheden påbegyndes, eller stillingen overtages, slettes i Revisorregistret.

Stk. 4. Registrerede revisorer må ikke under nogen form drive bogførings-, regnskabs- og revisionsvirksomhed sammen med andre end registrerede revisorer.

- § 3. Er føring af revisionsprotokol foreskrevet i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter, eller ønskes dette af en virksomheds bestyrelse, ledelse eller ejer (ledelsen), skal revisor under behørigt hensyn til vedkommende bestemmelser eller ønsker i revisionsprotokollen, 1) når der er foretaget revision, indføre en beretning om, hvilke revisionsarbejder der er udført, og hvilke mangler vedrørende virksomhedens bogholderi og regnskabsvæsen, der måtte være forefundet, og 2) ved revisionen af årsregnskabet indføre en beretning om, hvilke revisionsarbejder, der er udført, og hvilke mangler vedrørende virksomhedens bogholderi og regnskabsvæsen, der måtte være forefundet. Denne beretning skal bl.a. indeholde oplysninger om, a) hvorvidt revisor opfylder de i lovgivningen indeholdte habilitetsbetingelser, b) hvorvidt revisor under sin revision har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om, og c) hvorvidt revisor anser regnskabet for aflagt efter lovgivningens og vedtægternes krav til regnskabsafleggelsen.

KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER

RRvb § 2, stk. 3: Se LSR § 10, stk. 4, med bemærkninger.

RRvb § 2, stk. 4: Se bemærkningerne til LSR § 11.

§ 3. Stk. 2. Har revisor i forbindelse med revisionen af regnskabet fået forelagt interne specifikationer, rapporter eller lignende, som efter revisors opfattelse er nødvendige for ledelsens stillingtagen til regnskabet og en eventuel årsberetning, herunder om forudsætte likviditetsvanskeligheder, skal revisor henvise hertil i revisionsprotokollen. Hvis de pågældende oplysninger er mangelfulde, skal revisor gøre opmærksom herpå i revisionsprotokollen.

Stk. 3. Er der mellem en virksomheds ledelse og revisor truffet særlige aftaler om udførelse af detaljeret kontrol, afgivelse af særlige beretninger eller lignende, skal sådanne aftaler indføres i revisionsprotokollen.

Stk. 4. Er der mellem en virksomheds ledelse og revisor truffet aftaler om, at revisor skal rådgive eller assistere i forbindelse med opstilling og opgørelse af regnskaber m.v., skal oplysning om opgaverne art og udførelse indføres i revisionsprotokollen. Det samme gælder rådgivning eller assistance inden for andre områder.

§ 4. Selvstændigt praktiserende revisorer og revisionsvirksomheder skal føre en efter forholdene afpasset oversigt over revisionsarbejdernes art og udførelse og opbevare denne oversigt samt genparten af de afgivne erklæringer, beretninger og regnskaber i mindst 5 år.

Stk. 2. På forlangende skal oversigten forelægges Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Finder revisor, at oversigten, der forlanges forelagt, indeholder oplysninger, om hvilke der påhviler revisor tavshedspligt, kan spørgsmålet om, hvorvidt oversigten skal forelægges, af revisor begæres indbragt for retten. Retten kan bestemme, at oversigten, med hensyn til hvilke der påhviler revisor tavshedspligt, ikke skal forelægges, hvis hemmeligholdelse har væsentlig betydning for klienten.

§ 5. Har revisor benyttet medarbejdere til gennemførelse af revisionen eller dele heraf, har den pågældende revisor det fulde ansvar for tilsynet med det udførte arbejde.

§ 3. Stk. 2. Har revisor i forbindelse med revisionen af regnskabet fået forelagt interne specifikationer, rapporter eller lignende, som efter revisors opfattelse er nødvendige for ledelsens stillingtagen til regnskabet og en eventuel årsberetning, herunder om forudsætte likviditetsvanskeligheder, skal revisor henvise hertil i revisionsprotokollen. Hvis de pågældende oplysninger er mangelfulde, skal revisor gøre opmærksom herpå i revisionsprotokollen.

Stk. 3. Er der mellem en virksomheds ledelse og revisor truffet særlige aftaler om udførelse af detaljeret kontrol, afgivelse af særlige beretninger eller lignende, skal sådanne aftaler indføres i revisionsprotokollen.

Stk. 4. Er der mellem en virksomheds ledelse og revisor truffet aftaler om, at revisor skal rådgive eller assistere i forbindelse med opstilling og opgørelse af regnskaber m.v., skal oplysning om opgaverne art og udførelse indføres i revisionsprotokollen. Det samme gælder rådgivning eller assistance inden for andre områder.

§ 4. Selvstændigt praktiserende revisorer og revisionsvirksomheder skal føre en efter forholdene afpasset oversigt over revisionsarbejdernes art og udførelse og opbevare denne oversigt samt genparten af de afgivne erklæringer, beretninger og regnskaber i mindst 5 år.

Stk. 2. På forlangende skal oversigten forelægges Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Finder revisor, at oversigten, der forlanges forelagt, indeholder oplysninger, om hvilke der påhviler revisor tavshedspligt, kan spørgsmålet om, hvorvidt oversigten skal forelægges, af revisor begæres indbragt for retten. Retten kan bestemme, at oversigten, med hensyn til hvilke der påhviler revisor tavshedspligt, ikke skal forelægges, hvis hemmeligholdelse har væsentlig betydning for klienten.

§ 5. Har revisor benyttet medarbejdere til gennemførelse af revisionen eller dele heraf, har den pågældende revisor det fulde ansvar for tilsynet med det udførte arbejde.

VIRK.BEKG. STATSAUTORISERENDE REVISORER <i>bekendtgørelse nr 125 af 28. februar 1989</i>	VIRK.BEKG. REGISTRERENDE REVISORER <i>bekendtgørelse nr. 126 af 28. februar 1989</i>	KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER
Kapitel 3 <i>Rådgivning og assistance</i> § 6. Revisors rådgivning er alene et bidrag til, at ledelsen kan træffe beslutninger. Revisor må ikke deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved vedkommendes stilling som uafhængig revisor vil kunne bringes i fare. § 7. Ved afgivelse af erklæringer og rapporter i forbindelse med assistance eller rådgivning skal revisor redegøre for arbejdernes art og udførelse. Revisor skal i denne redegørelse beskrive inden for hvilke områder, vedkommende har modtaget oplysninger fra virksomhedens ledelse eller fra tredjemænd. Sik. 2. §§ 4 og 5 finder tilsvarende anvendelse. Sik. 3. Bliver revisor gennem sit arbejde opmærksom på, at oplysninger af den art, der er nævnt i stk. 1, er behæftet med væsentlige fejl, mangler eller usikkerheder, skal revisor tage forbehold i afgivne erklæringer eller rapporter herom.	§ 5. Stk. 2. Er der i lovgivningen eller i en virksomheds vedtægter foreskrevet valg af flere revisorer, kan en valgt registreret revisors personlige eller revisorers, der drives revisionsvirksomhed sammen med, ikke vælges som medrevisor. Vælges et revisionselskab eller en i et sådant ansat registreret revisor som den ene revisor, kan ingen i revisionselskabet ansat person vælges som medrevisor. Kapitel 3 <i>Rådgivning og assistance</i> § 6. Revisors rådgivning er alene et bidrag til, at ledelsen kan træffe beslutninger. Revisor må ikke deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved vedkommendes stilling som uafhængig revisor vil kunne bringes i fare. § 7. Ved afgivelse af erklæringer og rapporter i forbindelse med assistance eller rådgivning skal revisor redegøre for arbejdernes art og udførelse. Revisor skal i denne redegørelse beskrive inden for hvilke områder, vedkommende har modtaget oplysninger fra virksomhedens ledelse eller fra tredjemænd. Sik. 2. §§ 4 og 5 finder tilsvarende anvendelse. Sik. 3. Bliver revisor gennemsnit arbejde opmærksom på, at oplysninger af den art, der er nævnt i stk. 1, er behæftet med væsentlige fejl, mangler eller usikkerheder, skal revisor tage forbehold i afgivne erklæringer eller rapporter herom. Kapitel 4 <i>Forretningsbetingelser</i> § 8. En registreret revisor må ikke betinge sig højere vederlag for sit arbejde, end der kan anses for rimeligt. Sik. 2. En registreret revisor må ikke betinge sig et vederlag, der er gjort afhængigt af det økonomiske resultat af arbejdet.	RRvb § 5, stk. 2. En tilsvarende regel findes i LSR § 13, stk. 2.

VIRK.BEKG. STATSAUTORISEREDE REVISORER <i>bekendtgørelse nr. 125 af 28. februar 1989</i>	VIRK.BEKG. REGISTREREDE REVISORER <i>bekendtgørelse nr. 126 af 28. februar 1989</i>	KOMMISSIONENS BEMÆRKNINGER
Kapitel 4 <i>Straffe- og ikrafttrædelsesbestemmelser</i> § 8. Overtrædelse af bestemmelserne i § 2, stk. 1, samt §§ 3, 4, 6 og 7 straffes med bøde. § 9. Denne bekendtgørelse træder i kraft den 1. april 1989. Sik. 2. Bekendtgørelse nr. 102 af 22. marts 1985 om statsautoriserede revisors virksomhed ophæves.	§ 9. En registreret revisor må ikke oprette eller indgå i aftaler, som forhindrer, at en klient når som helst kan skifte revisor. § 10. Registrerede revisorer må ikke ved deres varetægtelse af klienter, anliggender uden klientens samtykke for sig selv eller andre af tredjemand modtage eller fordrø en formuefordel. Kapitel 5 <i>Revisor medarbejdere</i> § 11. En registreret revisor må højst beskæftige 3 revisor medarbejdere, som ikke i mindst 3 år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af de på en statsautoriseret eller registreret revisors kontor almindeligt forefaldende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejde. Når særlige omstændigheder taler derfor, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen undtage fra denne bestemmelse. Sik. 2. Revisor medarbejdere skal beskæftiges med sådant almindeligt forefaldende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejde, som kan give dem den for optagelse i Revisorregisteret fornødne praktiske færdighed. Kapitel 6 <i>Straffe- og ikrafttrædelsesbestemmelser</i> § 12. Overtrædelse af bestemmelserne i § 2, stk. 1 og 4, § 3, § 4, § 5, stk. 2, § 6, § 7, § 8, stk. 2, § 9 og § 10 straffes med bøde. § 13. Denne bekendtgørelse træder i kraft den 1. april 1989. Sik. 2. Bekendtgørelse nr. 103 af 22. marts 1985 om registrerede revisors virksomhed og forretningsbetingelser ophæves.	RRvb § 9: Der findes ikke nogen tilsvarende bestemmelse i lovgivningen for statsautoriserede revisorer. Bestemmelsen er strabelagt, jf. RRvb § 12. RRvb § 10: Der findes ikke nogen tilsvarende bestemmelse i lovgivningen for statsautoriserede revisorer. Bestemmelsen er strabelagt, jf. RRvb § 12. RRvb § 11, stk. 1: Se LSR § 15, stk. 2, med bemærkninger. RRvb § 11, stk. 2: Se LSR § 15, stk. 3, med bemærkninger. Når straffebestemmelserne i lov og virksomhedsbekendtgørelse set under ét sammenlignes for de to grupper af revisorer, er der - på områder hvor der findes parallelle regler - ligeledes parallelt mellem straffebestemmelserne.

20. august 1993



KonkurrenceRådet
Nørregade 49
1165 København K.

KOPI

22 MAJ 1992

Den
J.nr. 91-60.827
Bedes anført ved besvarelse.
Direkte opkald kl. 10-15:
33 91 30 03, afvent klar,
tast 386
JD/hhc

Ved skrivelse af 1. april 1992 har KonkurrenceRådet meddelt, at man fra Foreningen af Registrerede Revisorer har modtaget en henstilling om, at bestemmelsen i § 11, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer (LSR) inddrages i Konkurrencerådets vurdering af den offentlige regulering af revisorerhvervet.

KonkurrenceRådet har sendt kopi af foreningens skrivelse af 27. marts 1992 og har anmodet om Erhvervs- og Selskabsstyrelsens kommentarer til de synspunkter, der er fremført af foreningen. Endvidere anmodes om en redegørelse for de overvejelser, der ligger til grund for den omhandlede bestemmelse.

Bestemmelsen i § 11 vedrører statsautoriserede revisorers mulighed for at drive revisionsvirksomhed sammen med andre end statsautoriserede revisorer. Bestemmelsen er et led i det regelsæt, der skal sikre revisors uafhængighed. Bestemmelsen i § 11, stk. 1, vedrører forskellige former for sameje, og der henvises herom til styrelsens skrivelse af 6. november 1991. § 11, stk. 2, vedrører statsautoriserede revisorers mulighed for ansættelse, og denne bestemmelse må ses i sammenhæng med stk. 1, 1. pkt.

LSR § 11, stk. 2, er sålydende:

"Statsautoriserede revisorer kan kun tage ansættelse hos andre statsautoriserede revisorer, i selskaber eller i fonde, hvis eneste formål er at drive revisionsvirksomhed og eventuelt i forbindelse hermed forvaltningsvirksomhed, og i hvilke direktionen eller, hvis en sådan ikke findes, flertallet af bestyrelsen består af statsautoriserede revisorer".

Formålet hermed er bl.a. at sikre mod, at en statsautoriseret revisor gennem ansættelsesforholdet kan blive pålagt at følge andre normer og retningslinier for revisoropgavernes udførelse og revisionsvirksomhedens drift end de, der er gældende for statsautoriserede revisorer.

Der findes ikke i lovgivningen om registrerede revisorer en tilsvarende bestemmelse, der regulerer registrerede revisorers ansættelse. En registreret revisor kan således frit tage ansættelse hos en statsautoriseret revisor.

Foreningen af Registrerede Revisorer anfører, at LSR § 11, stk. 2, er til hinder for, at en statsautoriseret revisor kan ansættes i en virksomhed, hvor den daglige ledelse udøves af en registreret revisor. I forbindelse hermed gør foreningen opmærksomhed på, at begge kategorier af revisorer som udgangspunkt er ligestillet med hensyn til at foretage lovpligtig revision, idet bestemmelserne på områderne habilitet, uafhængighed, ansvar, straf, påtegninger, Revisornævn og garanti er ens. Kun i særlovgivningen findes undtagelser med hensyn til ligestillingen.

På denne baggrund finder foreningen ikke, der er begrundelse for forskelsbehandling mellem registrerede og statsautoriserede revisorer. Foreningen finder endvidere, at LSR § 11, stk. 2, har en yderst konkurrencebegrænsende effekt, idet den totalt afskærer statsautoriserede revisorer fra at søge ansættelse hos registrerede revisorer.

Styrelsen skal herefter udtale, at de registrerede revisorer fremtidig skal opfylde de kvalifikationskrav, der fremgår af EF's 8. selskabsdirektiv (84/253/EØF). Dette har betydet, at uddannelsen for registrerede revisorer er ændret, således at den fagligt og niveaumæssigt opfylder kravet i direktivets art. 4. Den fulde effekt af denne uddannelse opnås imidlertid kun for så vidt angår de revisorer, der består kvalifikationseksamen i henhold til Undervisningsministeriets bekendtgørelse nr. 925 af 18. december 1991 om uddannelse til revisor.

Som et led i den overgangsordning, der er fastsat i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bekendtgørelse nr. 209 af 5. april 1991 om godkendelse af registrerede revisorers uddannelse, vil der indtil udgangen af 1995 kunne optages revisorer efter den hidtidige ordning.

Uanset at niveauet for uddannelsen til registreret revisor er hævet, således at den nu opfylder kravet i 8. direktivs art. 4, vil der fortsat bestå en markant forskel mellem uddannelsesniveauet for registrerede og statsautoriserede revisorer. 8. direktivs art. 4 er en minimumsbestemmelse, og mens det uddannelsesmæssige niveauløft af de registrerede revisorer har medført, at de nyuddannede vil opfylde direktivbestemmelsens minimumskrav, så befinder de statsautoriserede revisorers uddannelse sig på et niveaumæssigt stade, der ligger væsentligt højere end i det i direktivet krævede.

Til bistand for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er i medfør af LSR § 4, stk. 2, nedsat en kommission (Revisorkommissionen), der bl. a. har til opgave at afholde eksamen for statsautoriserede revisorer, jf. bekendtgørelse nr. 768 af 25. november 1991. For at indstille sig til den omhandlede eksamen kræves en cand. merc.aud.-uddannelse.

Den afsluttende eksamen til statsautoriseret revisor skal dokumentere kandidatens evne til at anvende den teoretiske viden

i praksis. Den brede sammensætning af Revisorkommissionen sikrer, at det konstateres, om kandidaten kan håndtere alle aspekter i de opgaver, en statsautoriseret revisor kan blive stillet over for fra såvel myndigheder som erhvervsliv. Det er således nødvendigt, at der til stadighed må stilles høje kvalifikationskrav for at opretholde samfundets tillid til revisors arbejde.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er ved at stille disse særlige krav til de statsautoriserede revisorer med til at fastholde det meget høje niveau for denne gruppe revisorer. Herved sikres tillige udlandets fortsatte respekt for danske statsautoriserede revisorer til gavn for erhvervslivet.

Selv om forskellen på- uddannelsen til henholdsvis statsautoriseret revisor og registreret revisor med indførelse af direktivets kvalifikationskrav er mindsket, er der fortsat områder inden for revisorlovgivningen, hvor der ikke er en ligestilling. Dette gælder adgangen til at udøve lovpligtig revision af årsregnskaber for selskaber, jf. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bekendtgørelse nr. 112 af 22. oktober 1990, som netop blev udstedt i forbindelse med beslutningen om at hæve de registrerede revisors uddannelsesniveau.

I denne bekendtgørelse er der fastsat indskrænkninger i adgangen for registrerede revisorer til at foretage lovpligtig revision. De nærmere grænser fremgår af bekendtgørelsen.

Endvidere skal ifølge § 8 i LSR offentlige myndigheder i retssager fortrinsvis benytte statsautoriserede revisorer.

I henhold til årsregnskabslovens § 61 c, stk. 1, skal der i børsnoterede selskaber vælges to revisorer, hvoraf den ene skal være statsautoriseret. Ifølge stk. 2 kan aktionærer, der ejer 1/10 af aktiekapitalen kræve, at der vælges en statsautoriseret

revisor. Det samme gælder for anpartshavere, der ejer 1/4 af indskudskapitalen.

Disse bestemmelser er udtryk for, at samfundet i almindelighed kan forvente større indsigt af og stille større krav til statsautoriserede revisorer.

Under disse omstændigheder er det fundet væsentligt, at offentligheden og brugerne af revisorer har mulighed for at konstatere, hvilken type revisor, der bedst varetager de stillede opgaver.

I betænkning nr. 534, 1967 om registrerede revisorer fremgår det, at "det har stået klart, at det måtte sikres, at der ikke opstår mulighed for forveksling mellem de statsautoriserede revisorer og den nye gruppe revisorer" (s. 35). Baggrunden herfor var de på daværende tidspunkt store forskelle i kvalifikationskravene. Selv om det må medgives, at denne forskel, når registrerede revisorer uddannes efter den nye revisoruddannelse, vil indsnævres, er den faglige uddannelse og standard hos de statsautoriserede revisorer fortsat på et så meget højere niveau, at dette berettiger den afledede forskelsbehandling og dermed den fortsatte opretholdelse af § 11, stk. 2.

Med venlig hilsen



Industriministeren
Industriministeriet
Slotsholmsgade 12
1216 København K

Industriministeriet

J.nr. _____

03. SEP. 1992

Antal lag _____ Dok. nr. _____

Reklameret j.nr. _____



Journalnummer

Dato

1:2-1511, KBK

26. august 1992

09590

Dermed henvendelse rettes til industriministeren i medfør af konkurrencelovens § 15 efter beslutning på Konkurrencerådets møde den 26. august 1992.

Baggrunden for henvendelsen er en konkurrence-retlig vurdering af de offentligt fastsatte reguleringer, der ligger til grund for udøvelsen af en række liberale erhverv, bl.a. revisorerhvervet, og som Konkurrencerådet har foretaget som led i administrationen af konkurrenceloven.

Ved gennemgangen af disse reguleringer har Konkurrencerådet konstateret, at der i lovgivningen for visse erhverv er indeholdt bestemmelser, som begrænser konkurrencen og den frie erhvervsudøvelse ud over, hvad der må betragtes som rimeligt begrundet i mere tungtvejende politiske hensyn.

Henvendelsen sigter helt konkret mod indskrænkninger i revisorerne etablerings- og erhvervsfrihed, der må anses for unødvendige til sikring af en forsvarlig udøvelse af revisorerhvervet. Begrænsningerne er fastsat i de respektive love og bekendtgørelser om statsautoriserede og registrerede revisorer, og det anbefales, at reglerne liberaliseres med henblik på at fremme konkurrencen og dermed effektiviteten i revisorerhvervet.

Bestemmelserne, som efter Konkurrencerådets opfattelse må anses for at indebære unødige begrænsninger i erhvervsfriheden, er følgende:

Telefon: Xi 93 90 00

Telex: 16708 kr tik

Telefax: 33 3241 44

For det første er der i lov om statsautoriserede revisorer (lbk. nr. 56 af 19.01.1989, § 9, stk. 1) og i lov om registrerede revisorer (lbk. nr. 57 af 19.01.1989, § 5, stk.1) fastsat forbud mod, at revisorer og revisions-selskaber har mere end ét kontorsted, med mindre hvert kontor ledes af en til virksomheden knyttet statsautoriseret henholdsvis registreret revisor, der kun er leder af det pågældende kontor.

For det andet indeholder loven om statsautoriserede revisorer (§ 11, stk. 1) forbud mod, at disse driver nogen form for revisionsvirksomhed sammen med andre end statsautoriserede revisorer, og et tilsvarende forbud findes i § 2, stk. 4, i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bekendtgørelse nr. 126/1989 om registrerede revisorers virksomhed og **forretningsbetingelser**.

I tilknytning hertil er der i lov om statsautoriserede revisorer (§ 11, stk. 2) fastsat begrænsning i disse revisorers ansættelsesmuligheder, idet de kun må tage ansættelse hos andre statsautoriserede revisorer, i selskaber og fonde, hvis eneste formål er at drive revisionsvirksomhed, og i hvilke direktionen eller, hvis en sådan ikke findes, flertallet af bestyrelsen består af statsautoriserede revisorer.

Om end en fortolkning af bestemmelsen om ét kontorsted tillader, at en revisor selv er leder af et kontor i to forskellige byer, hvis kontorerne har åbent på forskellige ugedage, må bestemmelsen dog grundlæggende anses for at medføre en begrænsning af revisorernes erhvervsfrihed, der hænger tæt sammen med de øvrige begrænsninger i deres samarbejds- og ansættelsesrelationer.

Disse begrænsninger betyder bl.a., at statsautoriserede og registrerede revisorer er afskåret fra at drive virksomhed sammen i et økonomisk fællesskab, ligesom en statsautoriseret revisor er udelukket fra at tage ansættelse i en revisionsvirksomhed, hvor den daglige ledelse udøves af en registreret revisor.

I den forbindelse bemærkes, at implementeringen af det 8. EF-direktiv om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber, har medført en skærpelse af uddannelseskravene for registrerede revisorer.

Selv om der fortsat er en forskel i uddannelseskravene, og dermed i forventningerne til den kvalitetsmæssige standard mellem de to grupper revisorer, må det bl.a. som følge heraf forudsættes, at der i andre henseender er

opnået en vis form for ligestilling mellem de to grupper. F.eks. er kravene til uafhængighed, ansvar og habilitet de samme.

Konkurrencerådet er opmærksom på, at sigtet med disse bestemmelser, som anført af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i breve af 6. november 1991 og 22. maj 1992 og uddybet af departementet og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen under møde med sekretariatet den 3. juni 1992, er at hindre forflygtigelse af revisorernes - og især de statsautoriserede revisors - personlige og faglige ansvar samt uafhængighed.

Det sikkerhedsmæssige hensyn til revisors uafhængighed af andre interesser, der således ligger til grund for disse bestemmelser, kan naturligvis betragtes som både sagligt og rimeligt. Men det må ses i sammenhæng med, at der i lovgivningen om revisors virksomhed er fastsat andre meget strikte regler, herunder de meget udførlige habilitetsregler og regler om god revisorskik, som tilgodeser dette hensyn.

Dertil kommer, at begrænsningerne forstærkes yderligere, når de ses i sammenhæng med revisorernes udelukkelse fra at påtage sig stort set alle andre former for hverv.

Konkurrencerådet er endvidere opmærksom på, at der af hensyn til offentlighedens tillid til revisorerhvervet og i lyset af de seneste års problemsager (Nordisk Fjer, Klaus Riskjær mfl.) kan argumenteres for, at kravene til dette erhverv bør være temmelig restriktive.

Men det virker ikke overbevisende, at netop sådanne problemer ville forstærkes eller offentlighedens tillid svækkes gennem en lempelse af de her omhandlede bestemmelser.

Det er også uomtvisteligt at bestemmelserne ifølge forarbejderne til loven om statsautoriserede revisorer udspringer af ønsket om at præcisere revisorerhvervet som et personligt hverv og at understrege offentlighedens meget store interesse i revisorernes uafhængighed af uvedkommende interesser.

Men i forarbejderne er det desuden udtrykkeligt påpeget, at revisor altid - uanset virksomheds-/ansættelsesform - bevarer det fulde personlige og faglige ansvar for det arbejde, den pågældende udfører.

At en lempelse af begrænsningerne bl.a. skulle resultere i markedsføringsmæssige problemer og prætendere en total faglig ligestilling mellem statsautoriserede og registrerede revisorer synes heller ikke indlysende.

Ifølge forarbejderne kan et aktieselskab, som ønsker at angive, at man hos selskabet kan blive betjent af statsautoriserede revisorer, angive navnet på disse, f.eks. på skilt eller brevpapir. Tilsvarende må en virksomhed, der f.eks. ledes af en registreret revisor, kunne anføre muligheden for statsautoriseret revisorbetjening.

Sammenfattende må det konkluderes, at bestemmelserne går videre end nødvendigt for at tilgodese hensynet til en forsvarlig erhvervsudøvelse, herunder kravene til uafhængighed og fagligt ansvar.

Begrænsningerne må betragtes som et indgreb i den fri erhvervsudøvelse, der bl.a. hindrer et naturligt samarbejde mellem personer med forskellige - men dog nært beslægtede - uddannelser inden for den økonomiske og juridiske erhvervsrådgivning, og som vanskeliggør udviklingen af nye og mere "up-to-date" virksomhedsformer.

Det er Konkurrencerådets opfattelse, at de omhandlede bestemmelser medfører eller vil kunne medføre skadelige virkninger for konkurrencen og effektiviteten, og at en liberalisering heraf vil virke fremmende for en konkurrence- og effektivitetsbetinget udvikling af erhvervsstrukturen.

Der er ikke for Konkurrencerådet noget, der tyder på, at en lempelse/ophævelse af de nævnte restriktioner vil medføre en svækkelse af revisorerernes uafhængighed eller en risiko for, at revisorerne ikke fuldt ud vil være deres moralske, økonomiske og faglige ansvar bevidst og derfor også vil kunne honorere samfundets krav til deres indsats.

Derfor bør der som minimum gives revisorer adgang til at drive virksomhed med - og for de statsautoriserede revisorer til at tage ansættelse hos - andre økonomiske og evt. juridiske rådgivere, der er underkastet tilsvarende krav til sikkerhed og uafhængighed, og så længe det sker under skyldig hensyntagen til lovens øvrige krav om habilitet etc.

Såfremt der herudover stadig skulle være behov for en yderligere understregning af ansvars- og uafhængighedsforholdet, må det være muligt - med udgangspunkt i formuleringen i artikel 27 i det 8. EF-direktiv - generelt at sikre, at der ikke gribes ind i udførelsen af en revi-

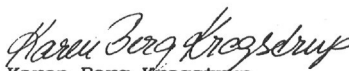
sion på en måde, som vil kunne indvirke på uafhængigheden hos den fysiske person, der udfører lovpligtig revision af årsregnskaber.

På denne baggrund skal Konkurrencerådet anbefale, at der tages skridt til at ophæve eller i det mindste liberalisere § 9, stk. 1, og § 11 i lov om statsautoriserede revisorer, § 5, stk. 1, i lov om registrerede revisorer samt § 2, stk. 4, i bekendtgørelse nr. 126/1989 om registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser.

Det bemærkes, at denne henvendelse i overensstemmelse med konkurrencelovens § 15 samtidig offentliggøres, og at kopi af henvendelsen er sendt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Med venlig hilsen


Jens Carstensen
kontorchef


Karen Berg Krogstrup
kt./fm.

Uddrag af indledende bemærkninger

I de senere år har revisors stilling i samfundet i stigende grad været fremme til debat i offentligheden. Baggrunden herfor har primært været de store virksomhedssammenbrud, der er blevet konstateret i disse år, og hvor der har været sat spørgsmålstegn ved kvaliteten af det af revisor udførte arbejde og revisors etik. Megen af den kritik, der har været rejst, er af professionen selv blevet afvist, med henvisning til at den beror på misforståelser og ukendskab til revisors funktion. I enkelte tilfælde har man dog også måttet erkende berettigelsen af kritikken, og fornødne foranstaltninger har måttet træffes over for de implicerede revisorer.

Uanset at kritikken af revisorerne i mange tilfælde af disse selv er blevet betragtet som uretfærdig og urimelig, har kritikken vist, at der eksisterer kontrol-, attestations- og informationsbehov, som samfundet ønsker opfyldt, men som man føler ikke bliver tilgodeset i dag. Det drejer sig ikke alene om behov inden for de områder, der traditionelt henhører under revisorerne, men også om nye behov, f. eks. i relation til miljøet. Endvidere har kritikken vist, at offentligheden i stigende grad interesserer sig for revisorers etik, herunder især for revisorers uafhængighed og samspillet mellem revision og rådgivning.

Foreningen af Registrerede Revisorer nedsatte i april 1993 en arbejdsgruppe, der fik til opgave at gennemgå problemerne omkring revisorlovgivningen. Foreningen havde herved for øje, at det frem for sådanne ændringer ville være mere i overensstemmelse med samfundets interesser og mere effektivt i den givne situation, om der udarbejdes en helt ny revisorlovgivning med skyldig hensyntagen til de ændringer i erhvervsvilkårene og samfundet, som er indtruffet siden de nuværende love trådte i kraft

Lov om offentligt godkendte revisorer

Kapitel I

Revisorerne og brugerne

§ 1

Som offentligt godkendt revisor beskikket Erhvervs- og Selskabsstyrelsen registrerede og statsautoriserede revisorer.

§ 2

I de tilfælde hvor der gøres brug af offentligt godkendte revisors ydelser, har revisor til opgave overfor offentligheden eller hvervgiveren at erklære, hvorvidt afgivne informationer af økonomisk og beslægtet karakter giver et troværdigt og retvisende billede og er i overensstemmelse med lovgivningens krav.

Stk. 2

Offentligt godkendte revisorer har endvidere til opgave, at rådgive og assistere på det regnskabs-, skatte- og ledelsesmæssige område.

Stk. 3

Hvor lovgivningen stiller krav om revision eller afgivelse af attester fra en revisor, skal offentligt godkendte revisorer benyttes. I retssager, skal offentlige myndigheder til oplysning om regnskabsmæssige forhold benytte offentligt godkendte revisorer.

Stk. 4

Før en offentligt godkendt revisor påtager sig en opgave skal revisor tage stilling til og erklære sig om sin habilitet i forhold til hvervgiver og opgaven i øvrigt.

§ 3

Til dækning af tab som en offentligt godkendt revisor måtte pådrage andre under udførelsen af sit hverv og hvor den skadevoldende handling ikke er forsikringsmæssigt dækket jf. § 4 stk. 1 nr. 6 opretter Foreningen af Registrerede Revisorer og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer hver en Garantifond.

Stk. 2

Krav om erstatning skal anmeldes til den pågældende garantifond senest fem år efter den skadevoldende handling eller undladelse. Enhver anmeldelse fra skadelidte til disciplinærsystemet jf. kapitel V, forsikringsselskaber eller revisor respektive anlæg af sag ved domstolene afbryder forældelsesfristen.

Stk.3

Den maximale dækning pr. skade er kr. 500.000,-. Fonden har fuld regres mod revisor.

Stk. 4

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler for disse fondes etablering og administration.

Kapitel II

Godkendelse af revisorer

§ 4

Ret til at opnå revisorgodkendelse i henhold til nærværende lov og få bevis herfor har enhver person, der

1. har bopæl her i landet, idet dog kravet om bopæl ikke gælder personer, der er omfattet af De europæiske Fællesskabers regler om etablering og tjenesteydelser
2. er myndig og ikke under lawærgemål
3. ikke har anmeldt betalingsstandsning eller er under konkurs
4. har bestået eksaminer eller prøver, som af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er godkendt for den pågældende revisorgruppe
5. i mindst 3 år efter det fyldte 18. år i en offentligt godkendt revisors virksomhed har deltaget i de der almindeligt forekommende **revisor**-arbejder
6. er dækket af en ansvarsforsikring på mindst 1 mio. kr. for sit professionelle virke som revisor.

Stk. 2

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

Stk.3

Revisorgodkendelse i henhold til stk. 1 sker for 5 år og kan fornyes for 5 år **ad** gangen. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter de nærmere betingelser for fornyelsen.

Stk. 4

Revisorgodkendelse kan nægtes under de i borgerlig straffelovs § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Godkendelse kan derudover nægtes, hvis den pågældende i stilling eller hverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at vedkommende ikke vil drive revisorvirksomhed på forsvarlig måde. Endelig kan godkendelse nægtes, hvis den pågældende har betydelig forfalden gæld til det offentlige, hvorved forstås beløb på 50.000 kr. og derover.

§ 5

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan godkende personer, som godtgør i udlandet at have fået en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med uddannelse for den pågældende revisorgruppe jf. § 4, stk. 1, nr. 4 og 5, og som i øvrigt opfylder betingelserne i § 2, stk. 3. Godkendelsen kan betinges af, at den pågældende aflægger en egnedhedsprøve, hvis form og indhold fastlægges af styrelsen.

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 offentligt godkendt revisor.

§ 6

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter afgifter for

- a) godkendelse i henhold til § 1 og § 5, og
- b) fornyelse i henhold til § 4 stk. 3, samt
- c) genudlevering i henhold til § 8 stk. 4.

§ 7

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan frakende en offentligt godkendt revisor retten til at drive revisorvirksomhed, hvis den pågældende har betydelig forfalden gæld til det offentlige, hvorved forstås beløb på 100.000 kr. og derover. Frakendelsen kan ske på tid fra 1 til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgang 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 fremsættes over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden 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 offentligt godkendt 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 offentligt godkendt revisor ikke må drives under ankesagens behandling.

§8

Revisorgodkendelse bortfalder, når vedkommende dør, eller betingelserne i § 4, stk. 1, nr. 1, 2, 3 eller 6, ikke længere er opfyldt. Revisorgodkendelse bortfalder derudover, hvis fornyelse ikke sker, jf. § 4, stk. 3.

Stk. 2

Efter anmodning fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal en offentligt godkendt revisor inden 1 måned godtgøre at være dækket af en ansvarsforsikring som nævnt i § 4, stk. 1 nr. 6. Godtgøres det ikke bortfalder revisorgodkendelsen. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter bestemmelser om bortfald af godkendelse af revisorer, der ikke efterkommer de i henhold til § 3 fastsatte krav om bidrag til garantifondene.

Stk.3

Er en revisorgodkendelse bortfaldet i henhold til stk. 1 eller stk. 2, skal godkendelsesbeviset straks tilbageleveres Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det samme gælder, hvis retten til at udøve virksomhed som offentligt godkendt revisor er frakendt efter § 7 eller § 25, stk. 2, eller efter borgerlig straffelovs § 79.

Stk. 4 ,

Ophører grunden til en revisorgodkendelses bortfald, vil godkendelsesbeviset kunne genudleveres på begæring fra den pågældende. Det samme gælder ved udløbet af en tidsmæssig betinget frakendelse af godkendelsen.

Stk. 5

Såfremt gyldighedsperioden for godkendelsen er udløbet i bortfalds- eller frakendelsesperioden, er udleveringen af godkendelsesbeviset betinget af, at den pågældende opfylder vilkårene for fornyelse af beviset som fastsat af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i medfør af § 4, stk. 3.

§ 9

Kun personer, der er godkendt som registreret revisor, må benytte denne betegnelse, og kun personer, der er godkendt som statsautoriseret revisor, må benytte denne betegnelse. Andre må ikke benytte danske eller udenlandske betegnelser, der er egnet til forveksling med disse betegnelser, derunder navnlig forbindelser af ordet "revisor" med ord som "autoriseret", "eksamineret", "godkendt", "registreret" eller "statsautoriseret".

Kapitel m

Offentligt godkendte revisorers virksomhed

§ 10

Offentligt godkendte revisorer kan udøve deres virksomhed som enkeltmands-virksomhed, i interessentskab, anpartsselskab, aktieselskab eller som en fond.

Stk. 2

Hvis offentligt godkendte revisorer driver virksomhed i interessentskabsform, skal samtlige interessenter være offentligt godkendte revisorer.

Stk. 3

I et aktieselskab eller anpartsselskab, der driver revisorvirksomhed, skal mindst halvdelen af kapitalen og stemmeretterne besiddes af offentligt godkendte revisorer.

Stk. 4

Hele direktionen og flertallet af bestyrelsen i aktieselskaber, anpartsselskaber og fonde, der driver revisorvirksomhed skal være offentligt godkendte revisorer.

Stk. 5

En offentligt godkendt revisor, der udøver virksomhed som omhandlet i stk. 3 og 4, hæfter personligt sammen med selskabet eller fonden for ethvert krav, der er opstået som følge af revisors professionelle bistand.

Stk. 6

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan dispensere fra bestemmelserne i stk. 1-4.

§ 11

Ingen offentligt godkendt revisor må udføre revision og afgive erklæring herom eller i øvrigt afgive lovpligtige eller vedtægtsbestemte erklæringer, når

1) Revisor

- a) ved tjenesteforhold, ved ægteskab, ved fast samlivsforhold, ved adoptiv- eller plejeforhold,
- b) ved slægts- eller svogerskab i op- eller nedstigende linie,
- c) i sidelinie så nært som søskendebørn,

er knyttet til den, hos hvem revisionen ønskes udført og erklæring afgivet,

- 2) revisor på nogen af de i pkt. 1) litra a, b eller c angivne måder er knyttet til nogen person ansat i regnskabsafdelingen eller til hvervgiveren.
- 3) revisor på nogen af de i pkt. 1 litra a, b eller c angivne måder er knyttet til bestyrelsen eller direktionen.
- 4) den virksomhed, hos hvem revisionen ønskes udført og erklæring afgivet eller på hvis foranledning dette sker, har økonomisk interesse i eller ydet lån til den revisorvirksomhed, revisor er tilknyttet,
- 5) revisor, dennes ægtefælle, forældre eller børn eller den, som revisor lever sammen med i et fast samlivsforhold, har økonomisk interesse i eller ydet lån til den virksomhed, hos hvem revisionen ønskes udført og erklæring afgivet eller på hvis foranledning, dette sker,
- 6) revisor er bestyrelsesmedlem, direktør eller ansat i den virksomhed eller institution, hvori revisionen udføres, eller hvormed erklæring ønskes afgivet, eller på hvis foranledning dette sker,
- 7) revisionen ønskes udført i eller erklæring afgivet om en virksomhed, der er tilknyttet en virksomhed, der er omhandlet i pkt. 1-6.
- 8) honoraret fra en kunde, herunder de kunden tilknyttede virksomheder, i 3 på hinanden følgende regnskabsår udgør 10% eller derover af **revisor**-virksomhedens samlede honorarindtægt,
- 9) der foreligger andre omstændigheder, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Stk.2

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan dispensere fra stk. 1, nr. 8.

Stk. 3

Hvis der i lovgivningen eller i virksomhedens vedtægter kræves eller forudsættes valg af flere revisorer, kan den valgte revisors personale eller andre revisorer, som den pågældende revisor driver virksomhed med, ikke vælges som medrevisor. Vælges som den ene revisor en revisorvirksomhed i selskabsform, eller en revisor ansat i en sådan revisorvirksomhed, kan ingen ansat i denne revisorvirksomhed vælges som medrevisor.

Stk. 4

En offentligt godkendt revisor skal ved udførelsen af revisions- og rådgivningsopgaver udenfor Danmark overholde de bestemmelser om uafhængighed, der gælder for lovpligtig revision og rådgivning i vedkommende land.

Stk. 5

Såfremt en offentligt godkendt revisor afgiver andre erklæringer eller attestationer end de, der er omfattet af stk. 1, skal det af erklæringen eller attestationen fremgå, hvis der foreligger et af de i stk. 1 omtalte forhold.

§ 12

Offentligt godkendte revisorer skal udføre deres hverv i overensstemmelse med god revisorskik.

§ 13

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler for offentligt godkendte revisorers virksomhed og erklæringer.

§ 14

Omfatter revisionen et børsnoteret selskab eller et selskab eller en fond omfattet af årsregnskabslovens § 25, stk. 2 eller en anden virksomhed, der ved lov er klassificeret som værende af særlig samfundsmæssig betydning, er revisor udelukket fra at assistere denne virksomhed som angivet i § 2, stk. 2, i det omfang assistancen går videre end den vejledning, som revisor har pligt til at yde i tilknytning til revisionsopgaver, herunder anvisning af betryggende forretningsgange mv.

§ 15

Offentligt godkendte revisorer kan ansætte personer som revisormedarbejdere, der hverken er registrerede eller statsautoriserede revisorer.

Stk. 2

Revisormedarbejdere skal beskæftiges med det almindeligt forekommende revisorarbejde, der giver dem den fornødne praktiske færdighed til at opnå offentlig revisorgodkendelse jf. § 4, stk. 1 nr. 5.

§16

Til bistand for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved administrationen af loven, nedsætter styrelsen en kommission (Revisorkommissionen) bestående af 1 formand og 8 andre medlemmer. Formanden skal være juridisk sagkyndig, 2 medlemmer skal være registrerede revisorer, 2 statsautoriserede revisorer og 4 regnskabsbrugere udpeget af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

§17

Industriministeren kan fastsætte regler om klageadgang for afgørelser, der træffes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, herunder at afgørelserne ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.

Kapitel IV

Bestemmelser vedr. straf

§18

Overtrædelse af § 10, stk. 2-5, § 11 og § 12 straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt eller 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 bestemmelserne i forskrifterne.

Stk. 3

En offentlig godkendt revisor, der i sin revisorvirksomhed afgiver urigtig skriftlig erklæring eller skriftligt bevidner noget, hvorom den pågældende ingen eller utilstrækkeligt kendskab har, eller underskriver på et regnskab, som ikke er revideret af vedkommende, uden at dette fremgår af den afgivne revisorerklæring, straffes med bøde eller hæfte, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

§19

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

Stk.2

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

Kapitel V

Disciplinærnævn og Revisornævn

§20

Foreningen af Registrerede Revisorer og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer opretter hver et Disciplinærnævn. Disciplinærnævnene består af en formand, der skal være dommer og mindst 4 andre medlemmer, hvoraf 2 skal være regnskabsbrugere og 2 være registrerede respektive statsautoriserede revisorer. Ved udvidelse af medlemskredsen skal der udnævnes lige mange revisorer fra den pågældende gruppe og repræsentanter fra regnskabsbrugere. Nævnes formænd 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 et disciplinærnævns behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 registreret respektive statsautoriseret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugerne. Deltager flere medlemmer skal antallet af registrerede respektive statsautoriserede revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne.

Stk.3

Klager over, at en registreret respektive statsautoriseret revisor ved udøvelsen af sin virksomhed har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for den pågældende revisorgruppes disciplinærnævn. Klager over revisors vederlag samt kollegiale sager kan ikke indbringes for disciplinærnævnene. Disciplinærnævnene skal behandle klagerne uden hensyn til, om indklagede er medlem af en af de to foreninger.

Stk.4

Disciplinærnævnene eller formændene for disse 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 for registrerede revisors vedkommende og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer for statsautoriserede revisors vedkommende, skal disciplinærnævnene behandle klagen.

Stk. 5

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om, at klageren skal betale et gebyr til det pågældende disciplinærnævn for at få behandlet sagen.

§21

En registreret respektive statsautoriseret revisor, der ved udøvelsen af sin virksomhed tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører, kan af det pågældende disciplinærnævn tildeles en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over kr. 200.000,-. Bøden tilfalder statskassen.

Stk.2

Finder et disciplinærnævn, at det over for en indklaget kan blive aktuelt at bringe rettighedsfrakendelse i anvendelse, jf. § 25, eller at det til sagens oplysning er nødvendigt at lade parterne eller vidner afhøre af retten, skal nævnet med en begrundet redegørelse henvise sagen til behandling i Revisornævnet.

Stk. 3

Påhviler der den revisionsvirksomhed, hvori den pågældende revisor er indehaver eller ansat, et medansvar for forhold, som nævnt i stk. 1, kan revisorvirksomheden pålægges en advarsel eller en bøde, der tilfalder statskassen, på ikke over kr. 500.000,-. Revisorvirksomheden kan alene pålægges sanktioner, såfremt virksomheden er inddraget som part i en klagesag for et af disciplinærnævnene eller Revisornævnet.

Stk. 4

Disciplinærnævnene kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggøres.

§22

Et disciplinærnævns afgørelse kan af sagens parter inden 3 måneder efter afgørelsens meddelelse indbringes for Revisornævnet. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden samt Foreningen af Registrerede Revisorer for registrerede revisorer vedkommende og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer for statsautoriserede revisorer vedkommende kan inden for samme frist indbringe enhver afgørelse, der er truffet af et af disciplinærnævnene, for Revisornævnet.

Stk.2

Sagens indbringelse for Revisornævnet har opsættende virkning.

§23

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 det relevante disciplinær-nævn.

§24

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter et Revisornævn bestående af en dommer som formand samt 8 medlemmer. 2 skal være registrerede revisorer, 2 skal være statsautoriserede revisorer, 1 skal have nationaløkonomisk uddannelse, 1 den juridiske uddannelse, 1 have indsigt i pengeinstitutters og 1 i investoreres forhold. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan udpege en dommer som næstformand. Formandskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

Stk.2

Revisornævnet behandler sager, den henvises til eller indbringes for nævnet i medfør af § 21, stk. 2, eller § 22 stk. 1.

Stk. 3

Ved Revisornævnets behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 registreret revisor, 1 statsautoriseret 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 forlægge sagen for Revisornævnet og foretag afhøringer for nævnet. Udgiften til den sagkyndige afholdes af Foreningen af registrerede Revisorer i sager vedrørende registrerede revisorer og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer i sager vedrørende statsautoriserede revisorer. I sager indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren eller anklagemyndigheden afholdes udgiften af den pågældende myndighed.

§25

Ved revisornævnets behandling af sager, som er indbragt for eller henvist til nævnet, jf. § 24, stk. 2, finder bestemmelserne i § 21, stk 2 og 3 tilsvarende anvendelse.

Stk.2

Såfremt en offentligt godkendt revisor har gjort sig skyldig i grov eller efter 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 godkendelse på tid fra 6 måneder til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgang til efter § 24 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

Stk.3

revisornævnet kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggøres.

§ 26

Revisornævnets afgørelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

§ 27

En afgørelse efter § 25, stk. 2 kan af den afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for landsretten.

Stk. 2

Begæring i henhold til stk. 1 skal fremsættes overfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden 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 offentligt godkendt revisor. Såfremt nævnets afgørelse findes lovlig ved dommen, kan det i denne dom bestemmes, at anke ikke har opsættende virkning.

§ 28

Revisornævnet kan til enhver tid efter ansøgning ophæve en i henhold til § 25, stk. 2, foretagen frakendelse. Er denne sket indtil videre, og afslår nævnet ansøgning om opgørelsen prøvet ved landsretten, såfremt der er forløbet fem år efter frakendelsen og mindst to år efter, at generhvervelse af godkendelsesbeviset er nægtet ved dom. § 25, stk. 2, 2. punktum, og § 27, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

§ 29

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 Registrerede Revisorer og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer skal dog ikke betale gebyr.

Stk.2

Revisornævnet skan lade afhøring af parter og vidner foretage ved byretten på det sted, hvor parten eller vidnet bor.

Frederiksberg, 23. august 1993
Journal 5133 JP/MSL/hsl

Bemærkninger

Generelt

Forslaget til lov om offentligt godkendte revisorer er struktureret således:

Kapitel I omhandler revisorernes funktion med vægten lagt på, hvad brugerne kan forvente af revisorerne.

Kapitel II fastlægger kravene for revisorgodkendelse.

Kapitel III angiver rammerne for de offentligt godkendte revisorers virksomhed, herunder vilkårene for samarbejde og kravene til revisors habilitet. Det faglige grundlag forudsættes fastlagt i en særlig bekendtgørelse.

Kapitel IV indeholder bestemmelserne om straf og

Kapitel V bestemmelserne om disciplinærsystemet.

Herudover forventes lovforslaget til sin tid suppleret med et kapitel VI med ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser.

0

I forhold til gældende lovgivning er der foretaget den terminologiske ændring, at "revisionsvirksomhed" som betegnelse for revisorfirmaer og -selskaber overalt er ændret til "revisorvirksomhed". Formålet hermed er at få præciseret, at revisor både beskæftiger sig med revision og rådgivning, samt at undgå misforståelser baseret på fortolkninger med vægten lagt på ordet revision.

Begrebet generel habilitet, der i dag er fastlagt i § 2 i bekendtgørelsen om registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser, samt for de statsautoriserede revisorers vedkommende i LSR § 10 og § 2 i denne revisorgruppes virksomhedsbekendtgørelse, er helt udgået i lovforslaget. Den generelle habilitet har hidtil udelukket revisor fra at drive nogen anden form for virksomhed. Motiveringen herfor har været, at et sådant forbud skulle styrke revisors uafhængighed.

Betydningen af den generelle habilitet i denne henseende er aldrig blevet dokumenteret. Kravet om, at den skal opfyldes, har derimod gennem årene givet anledning til megen usikkerhed og fortolkninger, som ofte mere har været udtryk for forsøg på at komme udenom de generelle habilitetsbestemmelseres urimeligheder end at få dem lagt i fornuftige rammer, som alligevel ikke kan findes.

Som eksempel på urimelighederne kan nævnes, at det eksisterende forbud mod at drive udlejningsvirksomhed er blevet udlagt således, at revisor godt kan eje en ejendom med et betydeligt antal lejemål, hvis revisor også har et kontor i ejendommen, mens dette ikke kan ske, hvor det drejer sig om en mindre ejendom med få lejemål, hvis den pågældende revisor ikke har kontor i ejendommen. Det er umuligt at give en saglig begrundelse for, at de to situationer skulle kunne påvirke revisors uafhængighed på forskellig vis.

Bestemmelserne om den generelle habilitet er også til hinder for den informations- og forlagsvirksomhed, som mange revisorfirmaer i dag udøver. Det synes at være opfattelsen, at hvis denne virksomhed retter sig mod revisorfirmaets kunder alene og uden økonomisk udbytte for firmaet, er den acceptabel, mens det er en overtrædelse af bestemmelserne, hvis andre får adgang til publikationerne og til at deltage i kurser, især hvis revisorfirmaet evt. opnår en fortjeneste herved.

Igen må man spørge, hvorledes den ene situation ikke skulle påvirke revisors uafhængighed, mens den anden skulle gøre dette.

En anden konsekvens af de generelle habilitetsbestemmelser har været indskrænkninger i revisors adgang til at investere f.eks. i aktier i erhvervsdrivende selskaber. Der er søgt opstillet regler for, hvor stor en aktiepost, der skal til for, at revisor bliver inhabil, men også disse regler virker tilfældige og bygger på en ret teoretisk indstilling til det praktiske livs vilkår.

Efter FRR's opfattelse påvirker en aktiebesiddelse som sådan ikke revisors uafhængighed. Til gengæld bør der indføres totalt forbud mod, at revisor har nogen økonomisk interesse overhovedet i en kunde, hos hvem der udøves revision.

De gældende regler byder endelig på den mærkværdighed, at en revisor, der er gift, gennem sin ægtefælle kan medvirke i de erhvervsaktiviteter og investeringer, som det ikke er tilladt at deltage i i eget navn.

FRR's konklusion er, at de generelle habilitetsbestemmelser ikke opfylder det formål, som de tilsigter at opfylde, og heller ikke vil kunne gøre det. De bygger i realiteten på en fiktion, og der er derfor ingen grund til at bevare dem.

Det er revisors habilitet i de konkrete situationer, der bør påkalde sig opmærksomheden, og det indgår derfor i forslaget, at disse bestemmelser strammes, jf. forslaget § 11, ligesom FRR foreslår, at revisorerklæringen udbygges med informationer om revisors habilitet.

Det skal endelig bemærkes, at filialbestemmelserne i LRR § 5 (LSR § 9) er udeladt. Disse bestemmelser er en reminiscens fra den tid, hvor kommunikationslinierne og revisors arbejdsform afveg væsentligt fra i dag, og der er ikke mere behov for restriktioner af denne karakter.

Ad § 1. Hvad enten der tales om en registrering eller en autorisation, er realiteten, at begge grupper beskikkes til at udøve deres virksomhed. Det foreslås derfor, at godkendelsen for begge grupper også i lovtæksten betegnes som en beskikkelse.

Ad § 2. Ingen af revisorlovene indeholder bestemmelser om, hvad formålet er med de to grupper offentligt godkendte revisorer. Lovene omtaler kun **erklæringssituationen**, jf. LRR § 6, stk. 1, om påtegningen og § 7, stk. 1, med habilitetskrav til den revisor, der afgiver erklæring i regnskabsmæssige forhold. Revisors rådgivende **funktion** fremgår således ikke af loven, men kommer først til udtryk i § 1 i den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i medfør af LRR § 8, stk. 2, givne bekendtgørelse nr. 126 af 28. februar 1989 om registrerede revisors virksomhed og forretningsbetingelser.

Efter FRR's opfattelse bør formålet med offentligt godkendte revisorer og disses arbejdsopgaver fremgå af selve loven, så brugerne umiddelbart får information herom.

Ved beskrivelsen af offentligt godkendte revisorers opgaver er det væsentligt, at afgrænsningen ikke bliver for snæver. Der skal være mulighed for en vis fleksibilitet inden for de givne rammer, således at revisorprofessionen vil kunne påtage sig nye opgaver, som af samfundet, kunderne og tredjemand måtte blive pålagt den med baggrund i professionens faglige kompetence. Man har herved haft for øje, at der kan fremkomme såvel yderligere kontrolopgaver, herunder i relation til miljørevision og forvaltningsrevision, som øget behov for **udbygning** af den betydningsfulde rådgivningsfunktion.

Der er ved formuleringen af paragraffen også taget hensyn til, at revisions- og rådgivningsopgaver skal kunne varetages af samme person i samme virksomhed. Revisors rådgivning tjener her et samfundsmæssigt formål, jf. FRR's bemærkninger i det som bilag vedhæftede notat af 28. maj 1993 om revision og rådgivning.

Begrænsninger i revisors adgang til at kunne yde rådgivning hos en revisionskunde bør udelukkende være begrundet i samfundets og tredjemands ønsker og behov, og de bør derfor alene fremtræde som undtagelser fra hovedreglen. En generel undtagelse er givet i § 14 i forslaget for så vidt angår virksomheder af særlig offentlig interesse, som f.eks. børsnoterede selskaber.

Kravet i stk. 3, pkt. 1, om anvendelse af offentligt godkendte revisorer har til formål at sanere lovgivningen, idet det herefter generelt er fastslået, at lovpligtige opgaver skal varetages af offentligt godkendte revisorer, således at dette i fremtiden ikke behøver at blive anført i alle relevante love. 2. pkt. svarer til LSR § 8, stk. 1.

Bestemmelsen i stk. 4 tager sigte på, at spørgsmålet om revisors habilitet skal være afklaret, inden revisor påtager sig en opgave, jf. § 11, stk. 1-5.

Ad § 3. I de gældende revisorlove er der stillet krav om, at revisor skal have forsikret for mindst 500.000 kr. mod økonomisk ansvar, som pådrages under udførelsen af revisorhvervet. Bestemmelsen indebærer, at der skal tegnes en garantiforsikring, der skal dække alle revisors ansvarspådragende handlinger og med dækning inden for dansk rets almindeligt gældende forældelsesfrister, dvs. maksimalt 20 år efter den ansvarspådragende handling eller undladelse.

Bestemmelserne i de gældende revisorloves § 1, stk. 2, nr. 6, hidrører fra et forslag, som FSR i 1957 fremsatte i en af denne forening udarbejdet betænkning om en ny lov om statsautoriserede revisorer. Fra FSR's side var der imidlertid alene tale om at få pålagt praktiserende statsautoriserede revisorer en lovmæssig forpligtelse til at tegne en **ansvarsforsikring** med rimelig dækning.

Det forhold, at der i stedet er stillet krav om tegning af en **kautionsforsikring**, har i de forløbne år givet anledning til problemer, som ikke var forudset, da forsikringsbestemmelsen blev gennemført, herunder især med hensyn til den lange forældelsesfrist. På det seneste har forsikringsselskaberne tilkendegivet, at de ikke mere vil kunne tegne garantiforsikringer med så lang en forældelsesfrist,

som det har været forudsat, og det vil derfor blive umuligt for de offentligt godkendte revisorer i fremtiden at opfylde de krav, som nu stilles i revisorloven.

FRR finder, at der må bevares en ordning, der sikrer brugernes økonomiske interesser i samme omfang, som det nu er tilfældet, men dette kan ske uden bibeholdelse af et krav om garantiforsikring. Foreningen foreslår, at der i stedet etableres garantifonde for hver af de to revisorgrupper efter samme model, som eksisterer i relation til Advokatrådets garantifond. Fondene skal have til formål at dække krav, som ikke er dækket af revisors ansvarsforsikring, dvs. tab påført kunderne ved forsæt eller grov uagtsomhed fra revisors side samt tilfælde, hvor revisor i strid med bestemmelsen i § 4, stk. 1, nr. 6, har undladt at bibeholde en tidligere tegnet ansvarsforsikring.

Det findes samtidig rimeligt at begrænse forældelsesfristen til 5 år. Erfaringen viser, at en evt. ansvarspådragende skade vil være kunden bekendt inden udløbet af de 5 år. Da det må forventes, at krav først vil blive rejst over for revisor selv og dennes ansvarsforsikringsselskab, og kravet kun vil blive forelagt en af fondene, såfremt forsikringen ikke dækker det lidte tab, f.eks. som følge af grov uagtsomhed hos revisor, bør forældelsesfristen betragtes som afbrudt, så snart et krav rejses over for revisor eller anden kompetent instans.

Maksimumsbeløbet på kr. 500.000 er bevaret i stk. 3. Herudover forudsættes det, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter reglerne for fondenes etablering og administration.

Ad § 4, stk. 1, nr. 1-5. Paragraffen angiver kravene for at blive godkendt som registreret eller statsautoriseret revisor.

Der er i de gældende bestemmelser om de to revisorgrupper forskel på formuleringen af nr. 4 om eksamen og nr. 5 om praksis. Forskellen i nr. 4 i relation til eksamenskravet er mere formel og historisk betinget end reel. Der synes ikke at være grundlag for at bevare denne forskel, idet det alene drejer sig om angivelse af de ydre betingelser for at opnå beskikkelse eller registrering.

I nr. 5 stilles der i de gældende bestemmelser krav om, at praksis for de vordende statsautoriserede revisorer alene skal have omfattet revisionsarbejde, men den for de registrerede revisorer skal have omfattet bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejder. De forskellige formuleringer dækker ikke over en reel forskel. Det er en forudsætning for at kunne deltage i revisionsarbejder, at man også har praktisk erfaring i bogførings- og regnskabsarbejder, og rent faktisk indgår dette også i den praktiske uddannelse af vordende statsautoriserede revisorer.

På den anden side harmonerer den specificerede angivelse af praksis ikke med de opgaver, som de offentligt godkendte revisorer beskæftiger sig med, idet disse f.eks. også omfatter rådgivning. I forslaget til den nye lov er derfor blot anført, at kandidaten skal have deltaget i de på et revisorkontor almindeligt forekommende arbejder, hvilket er en mere dækkende angivelse af praksiskravet.

Ad § 4, stk. 1, nr. 6. I nr. 6 er der stillet krav om, at offentligt godkendte revisorer skal være dækket af en ansvarsforsikring på mindst 1 mio. kr.

Praktisk talt alle registrerede og statsautoriserede revisorer har i dag en ansvars-

forsikring. Dette skyldes bl.a., at garantiforsikringselskaberne som forudsætning for at ville tegne en garantiforsikring har krævet, at der også tegnes ansvarsforsikring.

Med bortfaldet af garantiforsikringerne og etablering af garantifondene bortfalder også den tidligere kombination af de to forsikringer. Da ordningen med garantifondene imidlertid har som forudsætning, at revisorerne fortsat er dækket af en ansvarsforsikring, er et krav herom nu indsat i loven.

Ad § 4, **stk.** 3. Revisorgodkendelser har efter de gældende love gyldighed for livstid. Med den hastige samfundsudvikling, som har kendetegnet slutningen af det 20. århundrede, og som må forventes at fortsætte ind i næste århundrede, forældes de i grunduddannelsen opnåede kundskaber hurtigt.

Spørgsmålet om at sikre sig at revisor løbende opdaterer sin viden har været drøftet såvel nationalt om internationalt, og en **fornylsesordning** for revisorgodkendelsen har haft en central placering i debatten, idet der derigennem blev etableret et grundlag for kontrol med, at revisor foranlediger sin faglige kompetence ajourført.

Det er FRR's opfattelse, at tiden nu er moden til, at de første skridt tages til at sikre, at de offentligt godkendte revisorers kundskaber vedligeholdes. Den foreslåede fornyelsesordning kan bygges op om et krav om, at godkendelser skal fornyes efter et vist antal år, f.eks. som i forslaget anført hvert 5. år.

Vilkårene for fornyelserne foreslås fastsat i en bekendtgørelse fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, idet det herved forudsættes, at bekendtgørelsen udarbejdes i samråd med de offentligt godkendte revisorers organisationer.

Fornylsesordningen skal ikke omfatte en kvalitetsbedømmelse af revisorerne, men sikre, at de på passende måde vedligeholder deres kundskaber. Fornylsen vil derfor bygge på formelle kriterier, idet kontrollen og de dertil knyttede sanktioner fortsat skal henhøre under disciplinærsystemet og domstolene. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal dog have adgang til at nægte fornyelse, såfremt revisor ikke kan dokumentere, at de faglige kundskaber holdes ajour.

Ad § 4, **stk.** 2 og 4. Bestemmelserne er i overensstemmelse med de gældende bestemmelser, bortset fra at adgangen til at tidsbegrænse registreringen ved dispensation fra kravet om 3 års praksis er udgået. Denne adgang til tidsbegrænsning eksisterer i dag ikke for de statsautoriserede revisorer og må for de registrerede revisorers vedkommende anses for at være en reminiscens fra etableringsperioden i **1970'erne**.

Ad § 5. Paragraffen svarer til § 4 i bekendtgørelse nr. 209 af 5. april 1991 om godkendelse af registrerede revisorers uddannelse, men er udbygget i overensstemmelse med indholdet i den gældende lov om statsautoriserede revisorer § 2.

De i paragraffen fastsatte krav gælder uddannelsen i udlandet generelt set.

For så vidt angår EF-borgere og borgere i de nordiske lande må bestemmelserne ses i sammenhæng med lov nr. 291 af 8. maj 1991 om adgang til udøvelse af visse erhverv i Danmark for statsborgere i De Europæiske Fællesskaber og de

nordiske lande samt den hertil knyttede bekendtgørelse nr. 292 af 8. maj 1992.

Ad § 6. Lovhjemlen til i dag at kræve gebyr for registrering som registreret revisor eller beskikkelse som statsautoriseret revisor findes i LRR § 2 og LSR § 3, mens genudlevering er afgiftsfri.

Fornyelsen af revisorgodkendelsen må forventes at indebære en del administration og derigennem omkostninger for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. FRR finder det rimeligt, at disse omkostninger dækkes af revisorerne selv, og der er derfor i § 6 indsat en hjemmel for styrelsen til at kræve afgift for fornyelse af revisorgodkendelserne. I denne forbindelse vil der også være anledning til at indføre afgift af genudlevering af en bortfalden eller frakendt godkendelse.

Ad § 7. Bestemmelsen svarer til den gældende bestemmelse i LRR § 2 a og LSR § 5 a.

Ad § 8. Bestemmelserne svarer i princippet til LSR §§ 5 og 6. Der synes ikke at være nogen reel baggrund for, at LRR i dag er anderledes udformet end LSR. Bestemmelsen om bortfald ved undladelse af deponering er dog udeladt, idet forslaget alene forudsætter, at en godkendelse kan bortfalde eller frakendes.

Genoptagelse i Revisorregistret og genudlevering af beskikkelse som statsautoriseret revisor har hidtil kunnet ske alene på begæring af **den** pågældende. Samtidig med at der indføres en **fornyelsesordning**, jf. § 4, stk. 3, må adgangen til at få godkendelsesbeviset genudleveret begrænses.

Såfremt en af tidsgrænserne i § 4, stk. 3, er overskredet i den periode, som bortfaldet eller frakendelsen har varet, må den pågældende revisor før genudleveringen finder sted, dokumentere, at betingelserne for fornyelsen er opfyldt. Bestemmelserne herom er optaget i stk. 5.

Ad § 9. Paragraffens indhold svarer til LSR § 7.

Ad § 10, stk. 1. Bestemmelsen om i hvilken form revisor kan udøve virksomhed er udtømmende. Den må dog ses i sammenhæng med stk. 6, hvorefter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan give dispensation.

Ad § 10, **stk.** 2. Når det drejer sig om interessentskabsformen, er det i øjeblikket forbudt statsautoriserede revisorer at drive virksomhed sammen med andre end statsautoriserede revisorer (LSR § 11, stk. 1), ligesom det er forbudt registrerede revisorer at drive virksomhed sammen med andre end registrerede revisorer (virksomhedsbekendtgørelsen § 2, stk. 4).

Disse forbudsbestemmelser har deres rod i tiden fra før 1970, hvor der kun fandtes en enkelt gruppe offentligt godkendte revisorer - de statsautoriserede. Forbudet blev bevaret, da de registrerede revisorer blev etableret, og det gælder som nævnt nu også for medlemmerne af denne gruppe.

Samarbejdsforbudet har til formål at styrke revisors uafhængighed, men det giver i denne henseende ingen mening at forbyde to offentligt anerkendte revisorgrupper med samme arbejdsområde i at drive virksomhed sammen i interessentskabsform, mens dette er tilladt i aktieselskabsform, blot det **isøttes** at

direktionen består af statsautoriserede revisorer.

Et forbud mod et forretningsmæssigt samarbejde i interessentskabsform mellem to erhvervsgrupper, der begge udøver samme funktion i samfundet, og for hvilke der gælder samme lovbestemmelser, herunder habilitetskrav, er meningsløst. Det forretningsmæssige samarbejde som sådan påvirker ikke den enkelte deltagers faglige ansvar. Dette ansvar påhviler den person, der har fået godkendelse som offentligt godkendt revisor, og berøres ikke den form, hvorunder den faglige virksomhed udøves.

Der er heller ikke belæg for, at forskelle i uddannelsen mellem de to **revisor-**grupper skulle begrunde restriktioner med hensyn til det forretningsmæssige samarbejde. Og da slet ikke, når samarbejdet accepteres, når det foregår med begrænset økonomisk ansvar i selskabsform.

Ad § 10, **stk.** 3 og 4. Når der er tale om at drive revisorvirksomhed i selskabsform, fremgår det i dag af LSR § 11, stk. 2, at der alene stilles krav om, at direktionen eller, hvis en sådan ikke findes, flertallet af bestyrelsens medlemmer, skal være statsautoriserede revisorer, såfremt statsautoriserede revisorer skal kunne tage ansættelse i selskabet. For så vidt angår selskaber af registrerede revisorer har der ikke været stillet lignende krav, ligesom der ikke har været stillet krav i øvrigt til ejer- eller ledelsesforholdene i revisorselskaber.

FRR finder det uheldigt, at revisorselskaber med den samfundsmæssige betydning, som professionens virke har, fuldt ud kan ejes og styres af andre end revisorerne selv. FRR finder dog ikke, at der er grundlag for at gå så vidt, som det er sket i retsplejelovens § 124 for advokaters vedkommende, og hvorefter fremmed kapital og indflydelse helt udelukkes, men mener på den anden side, at det må sikres, at revisorerne såvel økonomisk som beslutningsmæssigt har selvstyre i revisorselskaber og -fonde.

Ad § 10, **stk.** 5. Bestemmelsen svarer til den, der gælder for advokater i retsplejelovens § 124. En modsvarende bestemmelse findes i aktieselskabslovens § 141, stk. 2.

Ad § 11. Paragraffen svarer til LRR § 7 med en række ændringer, der har til formål at styrke den offentligt godkendte revisors uafhængighed i forhold til kunderne.

For det første er det i indledningen præciseret, at inhabiliteten ikke alene vedrører erklæringsafgivelsen, men også selve revisionen. Formålet hermed er at undgå omgåelser, hvorved revisionen udøves af en inhabil revisor, mens erklæringen afgives og underskrives af en revisor, der er habil, jf. i øvrigt den gældende LRR § 9, stk. 3, og forslagets § 18, stk. 3.

For det andet er bestemmelserne i nr. 4 og 5 om kunders økonomiske interesser i revisorvirksomheden og revisors økonomiske interesser i en kunde strammet, således at de nu vedrører enhver økonomisk interesse og ikke er blot en mere betydelig interesse. Bestemmelserne er herved i overensstemmelse med den praksis, der allerede gælder i mange revisorfirmaer. Der er ikke behov for at acceptere en mindre eller en uvæsentlig økonomisk interesse. En bestemmelse herom vil alene åbne op for fortolkningsproblemer og derigennem for øget administra-

tion, uden at den tjener et reelt formål.

For det tredje er som nye nr. 6 og 7 indføjet bestemmelser, der tager sigte på at fastlægge revisors inhabilitet ved udøvelse af revision i og afgivelse af erklæring om den virksomhed, hvori den pågældende er bestyrelsesmedlem, direktør eller ansat, eller om de denne tilknyttede virksomheder. Ved tilknyttede virksomheder forstås datterselskaber, moderselskaber og disses datterselskaber, jf. årsregnskabslovens § 1, stk. 2, nr. 10. Disse bestemmelser er en konsekvens af ophævelsen af forbudet mod, at revisorer driver anden virksomhed end revisorvirksomhed.

For det fjerde er der i § 11, stk. 1, nr. 8, indsat en bestemmelse om begrænsning af revisors honorar fra en enkelt kunde. Bestemmelsen tager sigte på at styrke revisors uafhængighed ved at sikre imod, at en enkelt kunde får for dominerende en stilling. Tilknyttede virksomheder skal også her forstås som i årsregnskabslovens § 1, stk. 2, nr. 10, angivet.

Honorarbestemmelsen vil kunne få utilsigtede virkninger såvel for revisorvirksomheden selv som for dennes kunder, såfremt den får virkning, så snart der bliver tale om en overskridelse af 10% grænsen. Med en periode på 3 år vil svingninger i den relative honorarsammensætning som følge af normal kundetil- og afgang blive udlignet, ligesom der vil være taget hensyn til revisorerne etablerings- og afviklingssituationer. Herudover bør Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kunne give dispensation i enkeltstående tilfælde, såfremt de konkrete forhold begrundet dette.

§ 11, stk. 1, nr. 9, der svarer til LRR § 7, stk. 1, nr. 5, og LSR § 13, stk. 1, nr. 5, vil få øget betydning, når revisor får generel erhvervsfrihed, idet revisor med hjemmel i dette punkt eventuelt vil være udelukket fra at blive valgt til revisor i konkurrerende virksomheder.

Forslagets § 11, stk. 3, der svarer til § 5, stk. 2, i bekendtgørelsen om registrerede revisoreres virksomhed og forretningsbetingelser samt til LSR § 13, stk. 2.

FRR mener i øvrigt, at der kan være anledning til nærmere at overveje, om det vil være rimeligt fortsat i en række tilfælde i lovgivningen at stille krav om valg af to revisorer, f.eks. i børsnoterede selskaber. Ordningen er speciel for Danmark og synes ikke at indebære øget garanti for kvaliteten af den udførte revision.

Bestemmelserne i § 11, stk. 1, omfatter alene de tilfælde, hvor der er tale om revision eller afgivelse af erklæringer eller attestationer i henhold til lov eller vedtægter. Når det ikke drejer sig om kontrol- og attestationsfunktioner, hvor der må stilles særlige krav til revisors uafhængighed, men derimod om rådgivningsopgaver, herunder regnskabs- og skattemæssig assistance, må der gælde lempeligere regler. Det er i tredjemands og offentlighedens interesse at vide, at der er ydet kvalificeret assistance i et givet tilfælde, selv om denne assistance er ydet af en person, som i andre situationer ville være inhabil i forhold til § 11. Bestemmelsen i stk. 5 tager sigte på denne situation, men kræver, at inhabilitetsgrunden oplyses, jf. § 2, stk. 4.

§ 11, stk. 5, ligger i øvrigt på linie med responsum nr. 599 af 3. juli 1975 fra

FSR's responsumudvalg.

Ad § 12. Ifølge LRR § 8, **stk.** 1, og LSR § 14, stk. 1, skal revisorer udføre de dem betroede hverv med omhu, nøjagtighed og med den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik. Da omhu, nøjagtighed og hurtighed er en del af god revisorskik, synes der ikke at være grundlag for specielt at fremdrage disse forhold. Derimod er det nu i § 12 generelt anført, at offentligt godkendte revisorer skal udføre deres hverv i overensstemmelse med god revisorskik.

Bestemmelserne i § 8 i registrerede revisorers virksomhedsbekendtgørelse, der svarer til LSR § 14, stk. 2 og 3, vedrørende revisors honorar er udeladt. Med hensyn til honorarets rimelighed er dette også omfattet af begrebet god **revisor**-skik, og resultatrelateret honorar, som efter sagens natur må vedrøre rådgivningsopgaver, er i dag alment accepteret og må også gælde revisorer.

Ad § 13. Den gældende LRR § 6, stk. 1, der svarer til LSR § 12, stk. 1, giver umiddelbart det indtryk, at revisionens mål alene er at kunne give en påtegning uden forbehold. Revisors mulighed for gennem påtegningen at give relevante informationer til **regnskabs** læserne fremgår kun som en mulighed for at give et forbehold, mens påtegningens betydning i øvrigt som meddelelsesmiddel fra revisors side til regnskabsbrugerne ikke kan udledes af lovparagraffen.

Den meget stramme formulering af påtegningsparagraffen var en af grundene til, at det ved aktieselskabsloven af 1973, §§ 90 og 91, gjorde forsøg på at opdele revisors rapportering i en påtegning, der identificerede det reviderede regnskab, og en længere revisionsberetning, ikke blev realiseret. Bl.a. med henvisning til revisorlovens bestemmelser om påtegning blev aktieselskabslovens beretning og påtegning kombineret til en traditionel påtegning i overensstemmelse med revisorlovens standardprægede krav.

Ved bekendtgørelse nr. 121 af 23. februar 1989 om revisors påtegninger på regnskaber er der givet mere detaljerede regler om påtegningen, og yderligere specifikationer er givet i revisionsvejledningerne nr. 1 og nr. 7.

På denne baggrund er der efter FRR's opfattelse ikke anledning til at bibeholde en paragraf i loven med det indhold, som LRR § 6, stk. 1, og LSR § 12, stk. 1, har. Reglerne om revisors påtegning bør samles under et i en påtegningsbekendtgørelse, der i det hele taget bør samle alle bestemmelser om revisors erklæringsvirksomhed. I denne bekendtgørelse kan samles de bestemmelser, som nu er givet i bekendtgørelserne nr. 125 og 126 af 28. februar 1989 om registrerede og statsautoriserede revisorers virksomhed samt i bekendtgørelse nr. 121 af 23. februar 1989 om revisorpåtegninger på regnskaber. Den nye bekendtgørelse bør udbygges med bestemmelser om krav til indholdet af en revisionsberetning, hvorved revisors informationsgivning udbygges. For så vidt angår revisorerklæringer henvises til separat bilag fra FRR (fremsendes senere).

Loven bør herefter kun have en bemyndigelsesparagraf.

Den fleksibilitet, som bekendtgørelsesformen indebærer, giver yderligere bedre mulighed for en løbende ajourføring af reglerne på linie med den udvikling, som afspejles i revisionsvejledningerne og samfundets krav til revisors arbejde.

Ad 14 §. Som anført i FRR's notat af 28. maj 1993 vil der kunne være grundlag for at gennemføre begrænsninger i revisors adgang til at udøve rådgivning i børsnoterede selskaber og særligt store selskaber, hvorom der er en særlig offentlig interesse. Begrænsningen skal dog ikke omfatte den rådgivning, der er direkte relateret til den udøvede revision.

Bestemmelserne i § 14 er udformet i overensstemmelse hermed.

I paragraffen omtales også virksomhed, der ved lov er klassificeret som værende af særlig samfundsmæssig betydning. En sådan lovmæssig klassificering eksisterer ikke i dag, men sigtet med bestemmelsen er, at særlige virksomheder, der ikke er børsnoterede eller omfattet af ÅRL § 25, stk. 2, i fremtiden ved lov skal kunne pålægges de samme restriktioner med hensyn til rådgivning.

Ad § 15. Bestemmelserne i forslaget svarer til de gældende bestemmelser, idet beskrivelsen af indholdet af den praksis, hvori medarbejderne skal deltage, er ændret i overensstemmelse med praksiskravet i forslagets § 4, stk. 1, nr. 5.

Bestemmelsen i virksomhedsbekendtgørelsen § 11, stk.1, jf. LSR § 15, stk. 2, der begrænser antallet af revisormedarbejdere, der ikke har mindst 3 års praksis efter det fyldte 18. år, er udeladt, idet den ikke mere har nogen praktisk betydning.

Ad § 16. Revisorkommissionen var oprindelig en eksamenskommission, der forestod revisoreksamen for de statsautoriserede revisorer, hvorfor bestemmelserne om kommissionen derfor fandtes i eksamensbekendtgørelsen for statsautoriserede revisorer.

Ved 1967-loven om statsautoriserede revisorer blev bemyndigelsen til at nedsætte Revisorkommissionen indsat i selve loven, og kommissionens opgaver blev samtidig udvidet til også at omfatte bistand ved **administrationen** af loven.

FRR er enig i, at der er et behov for en kommission, der skal bistå Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved administrationen af loven, men finder, at der med den udvikling, der har været i revisorprofessionen, er behov for alene at koncentrere kommissionens arbejde om bistand med administrationen af loven. Samtidig foreslås medlemstallet udvidet til i alt 10 personer, idet det herved forudsættes, at den statsautoriserede og den registrerede revisorgruppe hver får 2 repræsentanter.

Den nuværende kommissions opgaver i uddannelsessektoren foreslås overgivet til en eksamenskommission, der etableres i Undervisningsministeriet regi, således som det allerede er tilfældet for de registrerede revisors vedkommende med den eksamenskommission, der er hjemlet i § 39, stk. 2, i Undervisningsministeriets bekendtgørelse nr. 925 af 18. december 1991 om uddannelse til revisor.

Ad Kapitel IV. Bestemmelserne i dette kapitel svarer til de gældende bestemmelser i LRR § 9 og § 10 og LSR § 16 og § 17.

Ad Kapitel V. Bestemmelserne i dette kapitel svarer til de bestemmelser, der blev indført i **revisorlovgivningen** ved lov nr. 1003 af 19. december 1992.

Bekendtgørelserne

Lovforslaget giver i følgende paragraffer bemyndigelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til at give nærmere regler om de i loven omhandlede forhold:

§ 3, **stk.** 4 om garantifondenes etablering og administration.

Der skal udarbejdes helt nye bestemmelser. Disse bør indsættes i den nye bekendtgørelse om offentligt godkendte revisorers virksomhed, der skal udarbejdes.

§ 4, **stk.** 1, nr. 4 om eksamen m.m.

Der kan her for de statsautoriserede revisorers vedkommende henvises til bekendtgørelse nr. 768 af 25. november 1991.

For de registrerede revisorer er der i Industriministeriets bekendtgørelse nr. 209 af 5. april 1991 givet bestemmelser om godkendelse af registrerede revisorers uddannelse. Denne bekendtgørelses § 4 er nu omfattet af lovforslagets § 3. Bestemmelser om uddannelse for revisor er endvidere givet i Undervisningsministeriets bekendtgørelse nr. 925 af 18. december 1991.

Bortset fra at § 4 i Industriministeriets bekendtgørelse skal slettes, skulle der ikke være anledning til at ændre i bekendtgørelserne for den registrerede **revisor**-gruppes vedkommende.

§ 4, **stk.** 3 om fornyelse af revisorgodkendelsen.

Der er her tale om en nyskabelse, der bør behandles i en ny bekendtgørelse om offentligt godkendte revisorers virksomhed.

§ 6, **1. punktum** om afgift.

Bestemmelserne herom findes i §§ 1 og 3 i bekendtgørelse nr. 303 af 30. april 1992 om afgift for visse beskikkelser og for optagelse i Revisorregistret. Disse paragraffer skal ændres i overensstemmelse med de nye krav vedrørende afgifter i § 6.

§ 13 om revisors virksomhed og erklæring

De gældende bestemmelser om revisors virksomhed findes for de registrerede revisorers vedkommende i Industriministeriets bekendtgørelse nr. 126 af 28. februar 1989. Bekendtgørelsens § 1 er nu omfattet af lovforslagets § 2, stk. 1-2, mens § 2 om anden erhvervsvirksomhed skal udgå, da de generelle habilitetsbestemmelser ophæves, jf. afsnittet "Generelt" i bemærkningerne til lovforslaget.

§ 5, stk. 2, er nu optaget i lovforslagets § 11, stk. 3, og bestemmelserne i bekendtgørelsens § 11, stk. 2, i lovforslagets § 15, stk. 2.

Bekendtgørelsens § 8 om honorar skal udgå, jf. bemærkningerne til lovforslagets § 12. Tilsvarende skal § 11, stk. 1, udgå, jf. bemærkninger til forslaget § 15.

Endvidere bør bekendtgørelsens § 9 om aftaler og § 10 om provision udgå. Der synes ikke at være grundlag for at opretholde disse to paragraffer. Bestemmelserne i § 9 har relation til den registrerede revisorgruppes etablering, hvor bogføringskontrakter eksisterede blandt nogle af de revisorer, der opnåede registrering. Det i § 9 anførte er i øvrigt umiddelbart i strid med god revisorskik, jf. Foreningen af Statsautoriserede Revisorers responsum nr. 312 af 5. oktober 1961.

Bestemmelserne i § 10 rammer efter ordlyden også betaling af provision ved en revisormæglers overdragelse af kunder. Konkurrencerådet har imidlertid i en afgørelse af 14. oktober 1992 givet udtryk for, at rådet ikke kan acceptere, at revisormægleres virksomhed begrænses gennem indskrænkninger i adgangen til at yde provision, og dette har Konkurrenceankenævnet tiltrådt i en afgørelse af 23. marts 1993. Bestemmelsen bør derfor udgå eller omformuleres og i sidstnævnte tilfælde bringes til at omfatte alle offentligt godkendte revisorer.

Tilbage står herefter fra den gældende virksomhedsbekendtgørelse bestemmelserne i § 3, § 4, § 5, stk. 1, § 6 og § 7, der sammen med bestemmelserne i bekendtgørelse nr. 121 af 23. februar 1993 med de fornødne ændringer og bearbejdnings skal indgå i den nye bekendtgørelse.

—0—

I forbindelse med gennemførelsen af den nye lov om offentligt godkendte revisorer og udarbejdelsen af nye bekendtgørelser bør Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bekendtgørelse nr. 712 af 22. oktober 1990 om registrerede revisorers adgang til lovpligtig revision af årsregnskaber for selskaber ophæves. Bekendtgørelsens begrænsninger **med** hensyn til registrerede revisorers faglige kompetence bygger ikke på reelle forhold, men må alene anses for at være en formel disposition foretaget i forbindelse med implementeringen af EF's 8. selskabsdirektiv.

Frederiksberg, 27. august 1993
Journal 5236 /cdh
1 + 16f Hb

