



ØKONOMI- OG ERHVERVSMINISTERIET



Revisorlovgivning

- I internationalt perspektiv

Beretning nr. 1478
oktober 2006

**Betænkning afgivet af
Revisorkommissionen**

Revisorlovgivning

- I internationalt perspektiv

Betænkning afgivet af Revisorkommissionen

Revisorlovgivning

- I internationalt perspektiv

1. udgave, 1. oplag

Publikationen kan bestilles hos:

Schultz Grafisk

Herstedvang 10-12

DK-2620 Albertslund

Tlf.: +45 43 63 23 00

Fax: +45 43 63 19 60

www.schultz.dk

Publikationen kan også hentes på Erhvervs- og Selskabsstyrelsens hjemmeside: www.oegs.dk

Oplag: 750

Pris: 125.- kr. inkl. moms

Tryk i Danmark, oktober 2006

af: Schultz Grafisk

ISBN 87-7862-236-0

HTML:

ISBN 87-7862-237-9

Henvendelse om betænkningen kan i øvrigt ske til:

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

Kampmannsgade 1

DK-1780 København V

Tlf.: +45 33 70 77 00

Email: eogs@eogs.dk

www.eogs.dk

Indholdfortegnelse

Forord	7
Revisorkommissionens opgaver og sammensætning	9
Revisorkommissionens arbejdsmetode	10
Oversigt over benyttede forkortelser	11
 Del 1 Baggrund og international udvikling	13
1. Den danske revisorlov	15
1.1. Baggrund.....	15
1.2. Udviklingens betydning for den danske revisorlov	16
 2. Den internationale udvikling	18
2.1. Baggrund.....	18
2.2. Direktivet om lovpligtig revision af års- og koncernregnskaber	18
 Del 2 Revisorkommissionens forslag	21
1. Revisorkommissionens udgangspunkt for arbejdet	23
2. Revisorkommissionens forslag til ændring af lov om statsautoriserede og registrerede revisorer	25
2.1. Samlet oversigt over Revisorkommissionens ændringsforslag	25
2.2. De enkelte bestemmelser med bemærkninger	30
3. Gældende revisorlov og kommissionens ændringsforslag	58
 Del 3 Revisorkommissionens overvejelser	71
1. Revisorlovens anvendelsesområde	73
1.1. Direktivets bestemmelser.....	73
1.2. Gældende danske regler.....	73
1.3. Revisorkommissionens forslag.....	73
1.4. Revisorkommissionens overvejelser.....	74
1.4.1 Indledning	74
1.4.2. Muligheder	83
1.4.3. Revisorkommissionens overvejelser	84
1.4.4. Revisorkommissionens konklusion og begrundelse herfor	86
1.4.5. Definition af og målet med en erklæringsopgave med sikkerhed.....	95
2. Definitioner i 8. direktivs artikel 2	100
2.1. Direktivets bestemmelser.....	100

2.2. Gældende danske regler.....	100
2.3. Revisorkommissionens forslag.....	101
2.4. Revisorkommissionens overvejelser	102
3. Uddannelse og eksamen	110
3.1. Direktivets bestemmelser.....	110
3.2. Gældende danske regler.....	111
3.3. Revisorkommissionens overvejelser	112
4. Etiske regler	116
4.1. Direktivets bestemmelser.....	116
4.2. Gældende danske regler	116
4.3. Revisorkommissionens forslag.....	117
4.4. Revisorkommissionens overvejelser	118
5. Revisors omdømme	122
5.1. Direktivets bestemmelser.....	122
5.2. Gældende danske regler.....	122
5.3. Revisorkommissionens forslag.....	124
5.4. Revisorkommissionens overvejelser	125
6. Efteruddannelse	132
6.1. Direktivets bestemmelser.....	132
6.2. Gældende danske regler.....	132
6.3. Revisorkommissionens forslag.....	132
6.4. Revisorkommissionens overvejelser	133
7. Adgang til relevant information ved revisorskifte	143
7.1. Direktivets bestemmelser.....	143
7.2. Gældende danske regler.....	143
7.3. Revisorkommissionens forslag.....	144
7.4. Revisorkommissionens overvejelser	144
8. Revisionsvirksomheder	149
8.1. Direktivets bestemmelser.....	149
8.2. Gældende danske regler.....	149
8.3. Revisorkommissionens forslag.....	151
8.4. Revisorkommissionens overvejelser	152
9. Underskriftforhold	156
9.1. Direktivets bestemmelser.....	156
9.2. Gældende danske regler.....	157
9.3. Revisorkommissionens forslag.....	158
9.4. Revisorkommissionens overvejelser	158

Del 4. Revisorkommissionens øvrige overvejelser	161
1. Revisionskomitéer i 8. direktiv	163
1.1. Direktivets bestemmelser.....	163
1.2. Revisorkommissionens overvejelser.....	165
1.3. Forslag til indarbejdelse af bestemmelser om revisionskomitéer i aktieselskabsloven.....	170
2. Uafhængighed - Indarbejdelse af 8. direktiv i dansk lovgivning	171
2.1. EU-regler og gældende danske regler om uafhængighed.....	171
2.2. Revisorkommissionens overvejelser.....	174
 Del 5 Bilag	 183
Bilag 1 - Oversigt over IFAC standarder mm. primo 2005	185
Bilag 2 - Oversigt over strukturen i danske standarder	189
Bilag 3 - IFAC's begrebsramme	191
Bilag 4 - Eksempler på erklæringer	202
Bilag 5 - FSRs retningslinier for obligatorisk efteruddannelse	211
Bilag 6 - FRRs retningslinier for obligatorisk efteruddannelse.....	216
Bilag 7 - Komissorium for Revisorkommissionens lovgivningsarbejde	221
Erhvervs- og Selskabsstyrelsens brev af 2. februar 2006	221
Ændring af revisorloven	221
Notat til Revisorkommissionen om ændring af Revisorlov- givningen - 2006	222
Bilag 8 - EU-reguleringen.....	227
Europaparlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF ..	227
Kommissionens henstilling af 16. maj 2002.....	248
Bilag 9 - Gældende lovgivning	284
Bilag 10 - Udvalgte bekendtgørelser	302
Bekendtgørelse om revisionsvirksomhed	302
Bekendtgørelse om statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer mv.	310

Forord

Den 25. april 2006 blev det nye 8. direktiv om lovpligtig revision endeligt vedtaget med ikrafttræden den 29. juni 2006. Direktivets fulde titel er: Europaparlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF. Direktivet er offentliggjort i EU-Tidende 2006, nr. L 157, s. 87. Vedtagelsen af direktivet var allerede varslet i EU-kommissionens meddelelse fra maj 2003 om »Styrkelse af den lovpligtige revision i EU«, som var en af reaktionerne på de mange regnskabs-skandaler, der kom frem i 2001-2002. Direktivet erstatter det gældende 8. direktiv, og skal være implementeret i medlemsstaterne senest 2 år efter direktivets ikrafttræden.

Allerede før den endelige vedtagelse af direktivet blev Revisorkommissionen af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anmodet om bistand i forbindelse med styrelsens forberedelse af lovgivning til gennemførelse af 8. direktiv i dansk ret. Direktivet nødvendiggør en ændring af den danske revisorlovgivning.

I sin henvendelse til Revisorkommissionen anmodede Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kommissionen om at redegøre for sine overvejelser og anbefalinger i tilknytning til en række konkrete spørgsmål og fremkomme med udkast til lovtæst og bemærkninger hertil. Kommissionen har herudover – således som styrelsen også lagde op til – peget på visse andre forhold, som kommissionen har ønsket at redegøre for i kortere form.

Efter iværksættelsen af Revisorkommissionens arbejde har både kommissionen og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fundet det hensigtsmæssigt, at de overvejelser, som kommissionen har gjort sig, bliver gjort tilgængelige for en større kreds, ved at arbejdet offentliggøres i betækningsform.

En medlemsstat kan vælge at implementere et direktiv på forskellige måder. 8. direktiv begrænser på en række områder medlemsstaternes muligheder for at afvige fra direktivets udgangspunkt. På andre områder stiller direktivet krav om en vis minimumregulering, som tillader medlemsstaterne at vedtage supplerende eller alternative regler. På de områder, hvor Revisorkommissionen har haft en sådan bevægelsesfrihed, har kommissionen lagt vægt på, at den danske regulering af revisorer bør ligge på linje med det udgangspunkt, som direktivet er udtryk for, medmindre der foreligger særlige grunde. Hensynet til både danske virksomheder, regnskabsbrugere og den danske revisorbranche taler for, at Danmark ligger på linje med de strømninger, der finder udtryk i direktivet. En und-

tagelse herfra gælder dog i det omfang de erfaringer, vi har gjort os her i landet, peger på klare fordele ved at afvige fra direktivets udgangspunkt. Det er disse parametre, som overordnet set har været styrende for arbejdet.

Revisorkommissionens opgaver og sammensætning

Revisorkommissionens opgaver

Revisorkommissionen blev i 1913 oprettet som en eksamenskommission og har ifølge § 9, stk. 1, i lov om statsautoriserede og registrerede revisorer til opgave at bistå Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med administration af revisorloven. Kommissionen består af en formand og 10 andre medlemmer, hvoraf 3 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 registrerede revisorer, 2 forretningskyndige, 2 særligt kyndige med hensyn til skatteret og skifteret, og 1 skal have nationaløkonomisk kundskab.

Revisorkommissionens sammensætning

Revisorkommissionens sammensætning i forbindelse med lovgivningsarbejdet:

- Professor dr. jur. Jan Schans Christensen (formand)
- Statsautoriseret revisor Erik Stener Jørgensen
- Statsautoriseret revisor Kim Fücksel
- Statsautoriseret revisor Finn Sørensen
- Registreret revisor Bent Vestergaard
- Registreret revisor Agnete H. Dahlmann
- Retspræsident Erik S.M. Hansen
- Direktør Niels Erik Drøhse
- Direktør Claus Jepsen
- Administrerende dommer Tove Horsager

Kontorchef Niels Anker Ring, specialkonsulent Peter Kroglund Jensen, fuldmægtig Liselotte Bang, fuldmægtig Thomas Thybo Larsen og fuldmægtig Christel Maria Thousing har bistået Revisorkommissionen som sekretariat. Fuldmægtig Claus Ditlev Poulsen har deltaget i sekretariatsarbejdet fra maj 2006.

I perioden fra februar 2006 til april 2006 deltog fuldmægtig Casper Friis i sekretariatsarbejdet.

Revisorkommissionens arbejdsmetode

Revisorkommissionen har arbejdet med implementeringen af 8. direktiv såvel i den samlede kommission som i 4 grupper. I alle grupper har deltaget dels en statsautoriseret dels en registreret revisor samt to eller tre øvrige medlemmer af Revisorkommissionen. Revisorkommissionens formand har deltaget i samtlige grupper. Sekretariatet har bistået grupperne med 3 medlemmer i hver gruppe.

Gruppe 1 har beskæftiget sig med anvendelsesområdet for loven samt underskriftsforhold. Gruppe 2 med bestemmelsen om revisionsvirksomheder, direktivets definitioner og adgang til information ved revisorskift. Gruppe 3 har set på revisors omdømme, etiske regler og revisors uafhængighed. Gruppe 4 har taget sig af uddannelse og eksamen samt efteruddannelse.

De fire grupper har hver især afholdt en række møder i perioden februar til maj 2006. Ved disse møder har medlemmerne drøftet direktivets artikler og hvilke ændringer, de vil føre til i den danske revisorlov, ligesom grupperne har udfærdiget udkast til de enkelte bestemmelser. Gruppernes drøftelser og forslag til bestemmelser er nedskrevet i en række notater, som alle har været drøftet i den samlede Revisorkommission ved en række møder i foråret 2006. Notaterne danner baggrund for de enkelte kapitler i betænkningens Del 3.

Revisorkommissionen nedsatte i maj måned 2006 en redaktionsgruppe, som bestod af Revisorkommissionens formand, en statsautoriseret og en registreret revisor. Redaktionsgruppen havde til opgave at stå for den redaktionelle færdiggørelse af betænkningen.

Endelig har Revisorkommissionen taget skridt til at nedsætte en gruppe, der skal arbejde videre med et forslag til ændring af lovens bestemmelse om uafhængighed. Når gruppen i løbet af efteråret har færdiggjort et forslag, vil dette blive drøftet i den samlede Revisorkommission, inden det forelægges Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jf. afsnittet om uafhængighed.

Oversigt over benyttede forkortelser

- Erklæringsbekendtgørelsen – Bekendtgørelse om statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer mv. (erklæringsbekendtgørelsen), BEK nr. 1537 af 22/12/2004
- IFAC - International Federation of Accountants
- IFRS - International Financial Reporting Standards
- REVU - FRS's Revisionstekniske Udvalg
- FSR - Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
- FRR - Foreningen Registrerede Revisorer FRR
- ISA - International Accounting Standards
- RS - Revisionsstandard
- COSO - The Committee of Sponsoring Organizations
- SOA - Sarbanes - Oxley Act
- PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board
- Revireg - Det offentlige register over statsautoriserede og registrerede revisorer samt revisionsvirksomheder
- ISRE - International Standards on Review Engagements
- ISAE - International Standards on Assurance Engagements
- ISQS - International Standards on Quality Control
- IAPS - International Auditing Practice Statements
- ISRS - International Standards on Related Services
- IREPS - International Review Engagement Practice Statements
- IAEPS - International Assurance Engagement Practice Statements
- IRSPPS - International Related Services Practice Statements
- OMX - Ejer og driver det største integrerede værdipapirmarked i Nordeuropa

Del 1 Baggrund og international udvikling

1. Den danske revisorlov

1.1. Baggrund

Den danske revisorlov (lov nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer) trådte i kraft den 1. september 2003 i en på flere områder fornyet og moderniseret udgave - en udgave, som er tilpasset de strammere internationale krav, ikke mindst på områderne uafhængighed, rotation og kvalitetskontrol. Men også en udgave, som i kraft af sin liberalisering af anvendelsesområdet har tilpasset reguleringen, så alene de områder, der er af betydning for revisors uafhængighed og virke som offentlighedens tillidsrepræsentant, er omfattet af loven.

Reguleringen bygger i høj grad på de to henstillinger om henholdsvis kvalitetskontrol og revisorers uafhængighed, som EU-Kommissionen har vedtaget i henholdsvis 2001 og 2002. Henstillingerne regulerer lovpligtig revision, som det er defineret i det daværende 8. direktiv (84/253/EØF), der nu er afløst af et nyt 8. direktiv (2006/43/EF) med væsentlig mere udførlig regulering. Med lovændringen i 2003 skete der således en væsentlig tilpasning af revisorloven hen imod de internationale regler.

Arbejdet med udformningen af den ny lovgivning var lagt i hænderne på Revisorkommissionen, som i januar 2002 afgav betænkning nr. 1411 - »Revisorlovgivning - uafhængighed og liberalisering«, som indeholdt et samlet lovforslag med bemærkninger. Den vedtagne lov lægger sig meget tæt op ad Revisorkommissionens forslag.

De væsentligste ændringer, som er indeholdt i den eksisterende lov, er følgende:

- De to revisorlove samles i én lov.
- Loven regulerer alene revisors erklæringsafgivelse.
- Revisors uafhængighed sikres gennem regler om konkret uafhængighed.
- Regler om intern rotation.
- Regler om ejerskab af revisionsvirksomheder.
- Obligatorisk kvalitetskontrol via et uafhængigt Revisortilsyn.

Handlepligt ved revisors opdagelse af grov økonomisk kriminalitet.

1.2. Udviklingens betydning for den danske revisorlov

Siden Revisorkommissionen afgav sin betænkning i januar 2002 er der sket en videreudvikling ikke mindst på den internationale arena. Skandalen om Enron er blevet fulgt op af andre store regnskabsskandaler - bl.a. WorldCom, Ahold og Parmalat - og behovet for yderligere regulering er naturligt fulgt i kølvandet herpå. Fra USA har den såkaldte Sabanes – Oxley Act (SOA) haft afsmittende virkning ud over hele verden og har bl.a. ført til indgående drøftelser mellem USA og EU.

Henstillingen om revisorers uafhængighed blev først endeligt vedtaget medio maj 2002 - altså efter Revisorkommissionen havde afgivet sin betænkning - men vedtagelsen skete dog i praktisk taget uændret form. Som nævnt under afsnittet om den internationale udvikling fremsatte EU-Kommissionen i 2004 forslag til et nyt 8. direktiv om lovpligtig revision af års- og koncernregnskaber. .

Den ny revisorlov fra 2003 blev godt modtaget af såvel revisorstanden som erhvervslivet. Ikke mindst muligheden for, at revisionsvirksomhederne nu kan beskæftige sig med alle de opgaver, som deres kompetence begrundes, betragtedes som et stort skridt fremad.

Den principbaserede uafhængighed, hvorefter det er den enkelte revisor eller revisionsvirksomhed, som selv skal afgøre spørgsmålet om sin uafhængighed ud fra den konkrete situation, har dog ikke været helt problemløs. Især har kravet om uafhængighed sammen med det nye anvendelsesområde givet anledning til afgrænsningsproblemer i forhold til, hvornår der er tale om erklæringsafgivelse i revisorlovens forstand.

Hertil kommer, at implementeringen af henstillingen om revisorers uafhængighed har givet anledning til drøftelse af, hvorvidt den danske lovgivning på enkelte punkter går videre, end henstillingen tilsiger. Henstillingen er ikke på alle punkter lige entydig i sin sprogbrug og kan derfor give anledning til forskellige fortolkninger.

Det er ikke mindst af de to sidstnævnte grunde, at Revisorkommissionens forslag til nyt anvendelsesområde samt det forhold, at kommissionen af egen kraft har taget spørgsmålet om revisorernes uafhængighed op, skal ses.

Udviklingen slutter næppe her. Som det fremgår af afsnittet om den internationale udvikling, har EU-Kommissionen beføjelser til på en række områder at fast-

sætte nærmere regler. Det gælder også på uafhængighedsområdet, hvor der i de kommende år må forventes at ske en nærmere konkretisering af regelsættet.

2. Den internationale udvikling

2.1. Baggrund

Enrons sammenbrud i 2001 samt en række efterfølgende regnskabsskandaler betød, at investorernes tillid til kapitalmarkederne blev udhulet over alt i verden, og revisionsbranchens offentlige troværdighed blev alvorligt svækket.

I USA var reaktionen på regnskabsskandalerne vedtagelsen af SOA i 2002, som bl.a. indebar etablering af et offentligt tilsyn med revisorerne og revisionsvirksomhederne (PCAOB). Reglerne omfatter ikke kun tilsyn og kontrol med amerikanske revisorer og revisionsvirksomheder, men også med udenlandske revisorer og revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder, der er børsnoteret i USA, eller reviderer dattervirksomheder af virksomheder, der er børsnoteret i USA.

EU-Kommissionen har siden 1996 iværksat en række initiativer, der skulle medvirke til at harmonisere tilgangen til revision inden for EU samt højne kvaliteten af den lovpligtige revision. Som reaktion på regnskabsskandalerne og SOA udsendte EU-Kommissionen i maj 2003 meddelelsen »Styrkelse af den lovpligtige revision i EU«¹⁾. Formålet var at iværksætte tiltag med henblik på yderligere at styrke investorernes tillid til kapitalmarkederne og for at øge den offentlige tillid til revisorfunktionen i EU. Meddelelsen indeholdt en prioriteret 10-punkts handlingsplan for perioden 2003-2006 for modernisering af 8. direktiv om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber²⁾.

EU-Kommissionen fremsatte imidlertid allerede i foråret 2004 et forslag til et helt nyt direktiv om lovpligtig revision af års- og koncernregnskaber³⁾, som indeholdt punkterne fra handlingsplanen for lovpligtig revision. Direktivet, som erstatter det gældende 8. direktiv, trådte i kraft den 29. juni 2006 og skal være implementeret i medlemsstaterne senest 2 år efter direktivets ikrafttræden.

2.2. Direktivet om lovpligtig revision af års- og koncernregnskaber

Direktivets fulde titel er: Europaparlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF. Direktivet er offentliggjort i EU-Tidende 2006, nr. L 157, s. 87. Direktivet omtales som »det nye 8. direktiv«.

1) KOM(2003) 286

2) 84/253/EØF

3) KOM(2004) 177

Direktivet viderefører i vid udstrækning bestemmelserne i det oprindelige 8. direktiv om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber. Der er dog sket en mindre modernisering af uddannelseskravene, ligesom der indføres krav om tvungen efteruddannelse.

Herudover liberaliseres ejer- og ledelsesbestemmelserne i revisionsvirksomheder. Det betyder, at en revisionsvirksomhed fremover kan være ejet og/eller ledet af revisorer eller revisionsvirksomheder, der alene opfylder direktivets krav til godkendelse, og altså ikke nødvendigvis en dansk revisor.

Den lovpligtige revision styrkes ved at indføre yderligere bestemmelser om tavshedspligt, etik og uafhængighed, anvendelse af de internationale revisionsstandarder, kvalitetskontrol, regler om undersøgelse og sanktionering af revisorer og revisionsvirksomheder. Bestemmelserne om kvalitetskontrol og uafhængighed er en implementering af EU-Kommissionens henstillinger om henholdsvis kvalitetskontrol fra 2000 og revisors uafhængighed fra 2002.

Der stilles endvidere krav om, at visse virksomheder af særlig offentlig interesse skal oprette en revisionskomité, hvis opgaver er nærmere fastlagt i direktivet. Dette skal medvirke til at øge regnskabsaflæggelsens kvalitet ved at minimere finansielle og driftsmæssige risici samt manglende overholdelse af forskrifter.

Der stilles endelig krav om etablering af et effektivt offentligt tilsyn med revisorerne og revisionsvirksomhederne. Det offentlige tilsyn skal samarbejde og udveksle oplysninger med andre tilsynsmyndigheder både inden for EU og uden for EU (f.eks. PCAOB). For at sikre dette tilsyn og samarbejde bestemmer direktivet, at bestemmelserne om revisors tavshedspligt ikke må hindre udlevering af oplysninger og arbejdsoplysninger til det offentlige tilsyn.

Direktivet omfatter ikke regler om revisorers eller revisionsvirksomheders erstatningsansvar. Direktivet forpligter dog EU-Kommissionen til inden 1. januar 2007 at fremlægge en rapport om virkningen af de gældende nationale erstatningsansvarsregler samt om forsikringsbetingelserne for revisorer og revisionsvirksomheder. EU-Kommissionen kan på grundlag af rapporten udarbejde henstillinger rettet mod medlemslandene.

På en række områder har EU-Kommissionen inden for en periode på 2 år mulighed for at vedtage nærmere bestemmelser. Det gælder bl.a. listen over fag, der skal indgå i eksamen til statsautoriseret eller registreret revisor, om etik og uafhængighed, udformning af revisionspåtegningen samt udførelse af kvalitetskon-

trol. EU-Kommissionen kan endvidere vedtage, at lovpligtig revision skal ske efter de internationale revisionsstandards (ISA). Denne beføjelse skal dog ikke nødvendigvis udnyttes inden for 2-års fristen.

På det *etiske* område kan der vedtages nærmere principbaserede bestemmelser, og EU-Kommissionen kan i den forbindelse tage principperne i IFAC's (International Federation of Accountants) etiske regler i betragtning.

På *uafhængigheds*området kan EU-Kommissionen fastsætte nærmere principbaserede bestemmelser om trusler og sikkerhedsforanstaltninger, herunder de situationer, hvor revisors uafhængighed er bragt i fare, og tilfælde af selvrevision og egeninteresse, hvor der kan eller ikke kan udføres lovpligtig revision.

Vedrørende *revisionspåtegningen* er EU-Kommissionen bemyndiget til at vedtage en fælles standard for revisionspåtegninger på årsregnskaber eller koncernregnskaber, der aflægges efter de internationale regnskabsstandards (IFRS).

Vedrørende *kvalitetskontrol* kan EU-Kommissionen vedtage nærmere bestemmelser om organisering af kvalitetssikringssystemet samt finansieringen heraf, hvis offentlighedens tillid til systemet er bragt i alvorlig fare.

Det betyder altså, at der på disse områder vil kunne komme yderligere krav, som skal indarbejdes i den danske revisorlovgivning.

Del 2 Revisorkommissionens forslag

Del 2 indeholder

- Revisorkommissionens ændringsforslag
- Ændringsforslag med bemærkninger
- Parallelttekst

1. Revisorkommissionens udgangspunkt for arbejdet

Udgangspunktet for Revisorkommissionens arbejde er Erhvervs- og Selskabsstyrelsens brev af 2. februar 2006 samt notat af samme dato, der er optrykt som bilag til denne betænkning. Revisorkommissionen anmodes heri om at komme med forslag til, hvordan en række væsentlige spørgsmål i relation til udvalgte artikler i det nye 8. direktiv vil kunne implementeres i dansk lovgivning. Kommissionen anmodes om at komme med forslag til udformning af bestemmelser på de nævnte områder samt bemærkninger hertil.

Revisorkommissionen har samtidig fået mulighed for at komme med forslag på andre områder i relation til den eksisterende revisorlovgivning, som kommissionen finder, bør indgå i arbejdet med en ændring af lovgivningen. Kommissionen har i forbindelse med sine bemærkninger om revisionskomitéer og uafhængighed benyttet sig af denne mulighed.

Netop spørgsmålet om ændring af reglerne om revisorers uafhængighed kræver en nøjere undersøgelse, som Revisorkommissionen ikke har haft mulighed for at foretage inden for de tidsmæssige rammer for arbejdet med betænkningen. Revisorkommissionen vil imidlertid i samarbejde med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen detailbearbejde spørgsmålet om ændring af reglerne om uafhængighed med henblik på at fremkomme med et egentlig udkast til et lovforslag, som kan indgå i det videre lovforberedende arbejde.

Revisorkommissionen har i afsnittet om lovens anvendelsesområde medtaget et afsnit om det nye direktiv om erhvervsmæssige kvalifikationer og dette direktivs indflydelse på drøftelserne om anvendelsesområdet.

Direktivet om erhvervsmæssige kvalifikationer spiller ligeledes sammen med det kommende og meget omdiskuterede servicedirektiv, som forventes endeligt vedtaget i løbet af efteråret 2006. Dette direktiv vil ligeledes kunne få indflydelse på revisorloven fremover. Revisorkommissionen har dog ikke drøftet servicedirektivet, da det endnu er uafklaret, hvordan dette direktiv hænger sammen med direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer samt 8. direktiv.

Nedenfor præsenteres Revisorkommissionens samlede forslag til ændring af lov om statsautoriserede og registrerede revisorer. Revisorkommissionen er alene blevet bedt om at komme med forslag til implementering af dele af 8. direktiv. Kommissionen har derfor valgt at opstille de enkelte bestemmelser med en nummerering, der viser, hvor de kan indsættes i den gældende revisorlov. Af hensyn til overskueligheden knyttes de efterfølgende bemærkninger direkte til den

enkelte bestemmelse. Der er alene tale om specielle bemærkninger, der uddyber den enkelte bestemmelse. Almindelige bemærkninger må udledes af kommissionens overvejelser om de enkelte bestemmelser. Disse overvejelser fremgår af de respektive kapitler i betænkningen.

2. Revisorkommissionens forslag til ændring af lov om statsautoriserede og registrerede revisorer

2.1. Samlet oversigt over Revisorkommissionens ændringsforslag

Forslag

til

lov om ændring af lov om statsautoriserede og registrerede revisorer

(Delvis implementering af 8. selskabsdirektiv – 2006/43/EF)

§ 1

I lov nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer, som ændret ved § 3 i lov nr. 364 af 19. maj 2004, § 3 i lov nr. 245 af 27. marts 2006 og § 29 i lov nr. 538 af 8. juni 2006, foretages følgende ændringer:

1. § 1, stk. 2, affattes således:

»Stk. 2. Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.«

2. § 2, stk. 1, affattes således:

»Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelsen af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver. Opgaverne skal udføres med nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader.«

3. § 2, stk. 2, affattes således:

»Stk. 2. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik og skal herunder i sit arbejde udvise integritet, objektivitet, professionel kompetence og adfærd, fornøden omhu og fortrolighed. Opgaverne må alene udføres i revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1.«

4. § 3, stk. 5, affattes således:

»Stk. 5. Beskikkelse kan nægtes under de i straffelovens § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Endvidere kan beskikkelse nægtes, hvis den pågældende har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at den pågældende ikke vil varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde. Endelig kan beskikkelse nægtes, hvis den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 50.000 kr. og derover.«

5. Efter § 4 indsættes:

»§ 4 a. En revisor, der er beskikket i henhold til §§ 3 og 4, har pligt til at deltage i et efteruddannelsesprogram, der sikrer, at den pågældende til stadighed bevarer sin teoretiske viden, sine faglige kvalifikationer samt sin viden om kravene til offentlighedens tillidsrepræsentant.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om den i stk. 1 nævnte efteruddannelse samt om kontrol heraf.

Stk. 3. Revisor skal til enhver tid kunne dokumentere, at kravene til efteruddannelse er opfyldt.«

6. I § 6, stk. 1, indsættes efter nr. 2 som nyt nr.:

»3) revisor ikke opfylder kravene til efteruddannelse, jf. § 4 a,«

Nr. 3) og 4) bliver herefter nr. 4) og 5).

7. I § 6 indsættes efter stk. 2, som nyt stk.:

»Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan, hvor revisor alene mangler at gennemføre en mindre del af efteruddannelsen, fastsætte en frist, inden for hvilken revisor skal opfylde de i medfør af § 4 a, stk. 2, fastsatte krav til efteruddannelse.«

Stk. 3 og 4 bliver herefter stk. 4 og 5.

8. I § 6, stk. 4, som nu bliver stk. 5, indsættes efter »den pågældende«: », jf. dog stk. 6«.

9. I § 6 indsættes efter stk. 4, der nu bliver stk. 5, som nyt stk.:

»Stk. 6. For en person, som har været uden beskikkelse i en årrække, kan kravet om efteruddannelse i § 4 a dog erstattes af en særlig prøve efter regler, som fastsættes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.«

10. § 10 affattes således:

»§ 10. Medmindre andet følger af lovgivningen eller en virksomheds vedtægter eller andet er aftalt, består revisors hverv, indtil ny revisor er tiltrådt. Revisor kan dog til enhver tid fratræde hvervet, medmindre fratræden strider mod god revisorskik.

Stk. 2. Fratræder revisor, skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til sin fratræden. Den fratrædende revisor har endvidere pligt til at give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger om den reviderede virksomhed.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om den tiltrædende revisors adgang til relevante oplysninger.«

11. Efter § 10 indsættes:

»§ 10 a. Revisionsvirksomheder, der reviderer de i 3.-5. pkt. omhandlede virksomheder, skal sikre, at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen, udskiftes for en periode af mindst 2 år senest 7 år efter, at de er udpeget til opgaven. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte, at den i 1. pkt. omhandlede udskiftning skal finde sted med kortere tidsinterval. Følgende virksomheder er omfattet af bestemmelsen, indtil de ikke længere opfylder kriterierne: Børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber, virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, samt virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår opfylder to eller flere af følgende kriterier:

- 1) En medarbejderstab på 2.500 personer,
- 2) en balancesum på 5 mia. kr. eller
- 3) en nettoomsætning på 5 mia. kr.

Stk. 2. Hvis der i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter er foreskrevet valg af flere revisorer, må disse revisorer ikke være tilknyttet den samme revisionsvirksomhed.

Stk. 3. Når revisor har afsluttet revisionen, skal revisor forsyne det reviderede med en revisionspåtegning, der er revisors erklæring om den udførte revision og konklusionen herpå. Revisionspåtegningen skal underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at foretage revisionen, eller hvor en revisionsvirksomhed er valgt, af den eller de revisorer, der har forestået og har det endelige ansvar for revisionen. Revisor skal endvidere føre en revisionsprotokol. I protokollen skal revisor berette om arten og omfanget af de udførte revisionsarbejder og konklusionen herpå.

Stk. 4. Indser revisor under udførelse af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver, at et eller flere medlemmer af virksomhedens ledelse begår eller har begået økonomiske forbrydelser i tilknytning til udførelsen af deres hverv, og har revisor en begrundet formodning om, at forbrydelsen vedrører betydelige beløb eller i øvrigt er af grov karakter, skal revisor straks underrette hvert enkelt medlem af ledelsen herom. Underretningen skal indføres i revisionsprotokollen, hvor revisor fører en sådan. Har ledelsen ikke senest 14 dage herefter over for revisor dokumenteret at have taget de fornødne skridt til at standse igangværende kriminalitet og til at rette op på de skader, den begåede kriminalitet har forårsaget, skal revisor straks underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet om de formodede økonomiske forbrydelser. 1.-3. pkt. finder ikke anvendelse på forhold, der er omfattet af reglerne i lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvaskning af penge og finansiering af terrorisme.

Stk. 5. Finder revisor, at underretning til ledelsesmedlemmerne vil være uegnet til at forhindre fortsat kriminalitet, skal revisor straks underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet om de formodede økonomiske forbrydelser.

Det samme er tilfældet, hvis flertallet af virksomhedens ledelse er involveret i eller har kendskab til de økonomiske forbrydelser.

Stk. 6. Fratræder revisor, jf. § 10, stk. 1, og sker dette i forbindelse med, at revisor har en begrundet formodning om, at der foreligger en situation, som er omhandlet i stk. 4, 1. pkt., skal revisor straks underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet herom samt om grundene til sin fratræden.

Stk. 7. I SE-selskaber, som har et tostrengt ledelsessystem, omfatter de i stk. 4-6, omhandlede medlemmer af virksomhedens ledelse såvel medlemmer af ledelsesorganet som af tilsynsorganet.«

12. I § 11, *stk. 2, nr. 8*, ændres »§ 10, stk. 2, 3.-5. pkt.« til: »§ 10 a, stk. 1, 3.-5. pkt.«.

13. § 12 affattes således:

»§ 12. De opgaver, som revisorer udfører i henhold til § 1, stk. 2, må alene udføres i virksomheder, som opfylder betingelserne i stk. 2, 5 og 6, og som lader sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. kapitel 9.

Stk. 2. I revisionsvirksomheder skal majoriteten af stemmerettighederne indehaves af revisorer eller revisionsvirksomheder, der er godkendt i henhold til Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (2006/43/EF). Af de øvrige stemmerettigheder i virksomheden kan andre end de i 1. pkt. nævnte revisorer og revisionsvirksomheder maksimalt råde over 5 % hver. Denne begrænsning gælder dog ikke for

- 1) personer, der har deres hovedbeskæftigelse i revisionsvirksomheden,
- 2) medarbejderforeninger i et revisionselskab, der er uafhængige af revisionselskabets ledelse, og som alene har de under nr. 1 nævnte personer som medlemmer,
- 3) personer, der har erhvervet stemmerettighederne som led i en medarbejderordning.

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

Stk. 4. Revisionsvirksomheder, hvor majoriteten af stemmerettighederne indehaves af statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder, er eneberettigede til at benytte betegnelsen statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder.

Stk. 5. Flertallet af medlemmerne af revisionsvirksomhedens øverste ledelsesorgan skal være revisorer eller revisionsvirksomheder, der er godkendt i henhold til Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (2006/43/EF). I SE-selskaber, som har et tostrengt ledelsessystem, omfat-

ter det i 1. pkt. omhandlede ledelsesorgan såvel medlemmer af ledelsesorganet som af tilsynsorganet.

Stk. 6. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udøvelse af revisionsvirksomhed i forskellige virksomhedsformer, herunder regler om revisionsvirksomhedens navn, om offentliggørelse af ejerforhold i revisionsvirksomheden, om udøvelse af stemmeretten i revisionsvirksomheden, om afhændelse af stemmeandele ved dødsfald eller deponering af beskikkelsen samt om underskriftsforhold i revisionsvirksomheden.«

14. I § 14, *stk. 1*, udgår 2. pkt.

15. I § 19, *stk. 3*, indsættes som nyt 2. pkt.:

»Det samme gælder klager over de i § 20, *stk. 2*, 2. pkt., nævnte forhold.«
2. og 3. pkt. bliver herefter 3. og 4. pkt.

16. I § 20, *stk. 2*, indsættes som nyt 2. pkt.:

»Det samme gælder, hvis revisors omdømme er blevet så alvorligt kompromiteret, at der er nærliggende fare for, at revisor ikke vil varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde.«
2. pkt. bliver herefter til 3. pkt.

17. I § 23, 3. *pkt.* ændres »§ 20, *stk. 2*, 2. pkt.« til: »§ 20, *stk. 2*, 3. pkt.«

18. § 27, *stk. 1*, affattes således:

»Overtrædelse af § 6, *stk. 4*, § 8, § 10 a, *stk. 1* og 4-7, § 11, § 12, *stk. 1-2* og 4-5, samt § 13 straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.«

§ 2

Stk. 1. Loven træder i kraft den xx. yyyy 2008.

Stk. 2. Bestemmelsen i § 6, *stk. 1*, nr. 3, om bortfald af beskikkelsen ved manglende efteruddannelse træder dog først i kraft den xx. yyyy 2011.

2.2. De enkelte bestemmelser med bemærkninger

Lovens anvendelsesområde

(foreslås indsat i den gældende revisorlovs § 1, stk. 2)

§ 1, stk. 2, får herefter følgende ordlyd:

»Stk. 2. Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.«

Bemærkninger

Bestemmelsen går videre end anvendelsesområdet i 8. direktiv, som alene omfatter lovpligtig revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber i det omfang, dette er reguleret i fællesskabsretten. Der er intet, der forhindrer, at man i Danmark fastsætter et bredere anvendelsesområde, da direktivet på dette område er et minimumsdirektiv.

Revisorlovens anvendelsesområde er i stk. 2 foreslået bredere end anvendelsesområdet i 8. direktiv, men smallere end det anvendelsesområde, som findes i den gældende revisorlov, idet anvendelsesområdet foreslås at omfatte alle erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug.

Dette indebærer en ændring i forhold til den gældende lov, der omfatter enhver form for erklæringsafgivelse over for tredjemand. Med det foreslåede anvendelsesområde vil erklæringer, der ikke afgives med høj eller begrænset grad af sikkerhed, falde uden for revisorloven. Ved udførelsen af sådanne opgaver er revisor derfor ikke dækket af den obligatoriske forsikring, ligesom revisor hverken er omfattet af reglerne om kvalitetskontrol eller af reglerne om disciplinærsystemet.

I forhold til det gældende anvendelsesområde vil der derfor kunne være enkelte tilfælde, hvor brugerne af erklæringerne ikke vil kunne klage over erklæringen til Disciplinærnævnet, og hvor revisors arbejde som grundlag for erklæringen ikke længere vil være omfattet af kvalitetskontrol, krav om uafhængighed mm.

Disse ulemper er dog begrænsede i forhold til de fordele, der er knyttet til valg af det nye anvendelsesområde. I den gældende revisorlov er der således ikke en nærmere definition af, hvad der forstås ved en erklæring. De nuværende regler gør det derfor vanskeligt at sondre mellem de opgaver, der hører ind under erklæringsopgaver, og de, der ikke gør. Denne problemstilling opstår for eksempel i

forbindelse med due diligence opgaver, hvor revisorer udarbejder notater samt i forbindelse med syns og skønsopgaver.

Som følge af den manglende definition af begrebet »erklæring« er der opstået en række tvivlstilfælde i relation til, om der rent faktisk er tale om en erklæring, der er omfattet af loven.

Denne usikkerhed har vist sig uheldig, navnlig i forhold til uafhængighedsbestemmelserne i loven.

Med lovforslaget vil forskellen mellem erklæringer, der er inden for og uden for lovens anvendelsesområde afhænge af, hvorvidt erklæringen afgives med sikkerhed.

En »erklæringsopgave med sikkerhed« er en opgave, hvor revisor udtrykker en konklusion, der er udformet for at højne troværdigheden af emnet for erklæringen over for de tiltænkte brugere af den pågældende information.

Internationalt opereres med en af IFAC vedtaget begrebsramme for alle erklæringer med sikkerhed, som også er indarbejdet i de danske standarder, som FSR og FRR har vedtaget. Begrebsrammen beskriver nærmere, hvornår der er tale om en erklæringsopgave med sikkerhed, og begrebsrammen skelner mellem to typer af sikkerhed i relation til erklæringsopgaver: nemlig høj grad af sikkerhed og begrænset grad af sikkerhed, og begge typer er omfattet af begrebet »erklæringer med sikkerhed«.

I henhold til begrebsrammen indeholder en erklæringsopgave med sikkerhed følgende elementer:

- a) Et trepartsforhold, der omfatter revisor (der afgiver erklæringen), en ansvarlig part (der er ansvarlig for erklæringsemnet), og tiltænkte brugere (der anvender erklæringsemnet og revisors erklæring),
- b) et passende erklæringsemne (f.eks. en årsrapport, et regnskab, et budget eller lign.),
- c) egnede kriterier (som anvendes ved udarbejdelse af erklæringsemnet; f.eks. Årsregnskabsloven),
- d) tilstrækkeligt og egnet bevis (tilstrækkeligt bevis for at erklæringsemnet ikke indeholder væsentlig fejlinformation som grundlag for revisors erklæring), og
- e) en skriftlig erklæring i den udformning, der passer til henholdsvis en opgave med høj grad af sikkerhed og en opgave med begrænset grad af sikkerhed.

I erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed udtrykker revisor en positiv konklusion, som er bekræftende (medmindre revisor angiver forbehold, en afkræftende konklusion, eller afviser at afgive en konklusion).

I erklæringsopgaver *med begrænset grad af sikkerhed* udtrykker revisor sin konklusion som en negativ bekræftelse (som ligeledes kan være modificeret som følge af forbehold mm.).

Et typisk eksempel på udformning af konklusionen i en erklæring med høj grad af sikkerhed er revisionspåtegningen på en virksomheds årsrapport, som kan være udformet således:

»Til Aktionærerne i ABC A/S

Vi har revideret årsrapporten for ABC A/S for regnskabsåret 1. januar - 31. december 20XX, siderne x til x, der aflægges efter årsregnskabsloven. Selskabets ledelse har ansvaret for årsrapporten. Vort ansvar er på grundlag af vor revision at udtrykke en konklusion om årsrapporten.

Den udførte revision

Vi har udført vor revision i overensstemmelse med danske revisionsstandarder. Disse standarder kræver, at vi tilrettelægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Revisionen omfatter stikprøvevis undersøgelse af information, der understøtter de i årsrapporten anførte beløb og oplysninger. Revisionen omfatter endvidere stillingtagen til den af ledelsen anvendte regnskabspraksis og til de væsentlige skøn, som ledelsen har udøvet, samt vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten. Det er vor opfattelse, at den udførte revision giver et tilstrækkeligt grundlag for vor konklusion. Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 20XX samt af resultatet af selskabets aktiviteter og pengestrømme for regnskabsåret 1. januar- 31. december 20XX i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Kontorsted, Dato

*Revisionsfirmaet XYZ, Statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed
STATSAUTORISERET ELLER REGISTRERET REVISOR«*

I ovennævnte eksempel på en erklæring med høj grad af sikkerhed fremgår det af erklæringen i afsnittet »Den udførte revision«, at arbejdet er udført »med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed«, og konklusionen er udformet som en positiv bekræftelse.

Et typisk eksempel på udformning af konklusionen i en erklæring med begrænset grad af sikkerhed er en reviewerklæring på en virksomheds regnskab:

»Til ejeren af Virksomhed ABC

Vi har efter aftale udført review af årsrapporten for Virksomhed ABC v/person YY for regnskabsåret 1. januar - 31. december 20XX.

Virksomhedens ejer har ansvaret for årsrapporten. Vort ansvar er på grundlag af vort review at afgive en konklusion om årsrapporten.

Det udførte review

Vi har udført vort review i overensstemmelse med den danske standard om review. Denne standard kræver, at vi tilrettelægger og udfører reviewet med henblik på at opnå begrænset grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Et review er begrænset til først og fremmest at omfatte forespørgsler til virksomhedens ejer og medarbejdere samt analyser af regnskabstal og giver derfor mindre sikkerhed end en revision. Vi har ikke udført revision og afgiver derfor ingen revisionskonklusion om årsrapporten.

Konklusion

Ved det udførte review er vi ikke blevet bekendt med forhold, der afkræfter, at årsrapporten giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver og den finansielle stilling pr. 31. december 20XX samt af resultatet af virksomhedens aktiviteter for regnskabsåret 1. januar - 31. december 20XX i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Kontorsted, Dato

*Revisionsfirmaet XYZ, Statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed
STATSAUTORISERET ELLER REGISTRERET REVISOR«*

I ovennævnte eksempel på en erklæring med begrænset grad af sikkerhed fremgår det af erklæringen i afsnittet »Det udførte review«, at arbejdet er udført »med henblik på at opnå begrænset grad af sikkerhed«, og konklusionen er udformet som en negativ bekræftelse.

Da det foreslås, at det fremover kun skal være erklæringer med en høj eller begrænset grad af sikkerhed, der skal være omfattet af revisorloven, vil brugeren af revisors ydelser kunne have svært ved at gennemskue, hvorvidt en erklæring fra en revisor er omfattet af loven. For at undgå enhver tvivl herom hos brugeren af erklæringen bør det klart fremgå, hvorvidt det er en erklæring, der er omfattet af revisorloven eller ej.

Det forudsættes derfor, at der ved bekendtgørelse fastsættes regler, der sikrer, at det for erklæringer, der afgives i henhold til § 1, stk. 2, i loven, klart skal fremgå af erklæringen, at den er udført med høj eller begrænset grad af sikkerhed. Endvidere at der skal afgives en konklusion, der er udtrykt positivt eller negativt.

En sådan regel vil indebære, at erklæringer, der - måske fejlagtigt - fremstår som afgivet med sikkerhed, eller som tilsigter at give brugeren indtryk af at være afgivet med sikkerhed, vil være omfattet af revisorloven og dermed af reglerne om uafhængighed, disciplinærsystem mv.

Med hensyn til lovpligtige eller i praksis krævede erklæringer til offentlige myndigheder er udgangspunktet, at myndighederne ønsker sikkerhed for, at erklæringsemnet er udarbejdet i overensstemmelse med de relevante krav. Derfor er udgangspunktet, at offentlige myndigheder ønsker erklæringer med sikkerhed.

Herefter vil erklæringer, der ikke indeholder en konklusion og ikke udtrykker høj eller begrænset grad af sikkerhed, ikke længere være omfattet af loven.

Disse erklæringer vil dog for revisorer, der er medlemmer af revisorforeningerne, fortsat være omfattet af internationale og danske revisionsstandarder, krav om uafhængighed, kvalitetskontrol mm.

Afgørende for, om en erklæring er omfattet af revisorloven, er således, om den udtrykker høj eller begrænset grad af sikkerhed. Det vil indebære, at bl.a. følgende erklæringer *ikke* længere vil være omfattet af revisorloven, med mindre det klart fremgår af erklæringen, at den er afgivet med en grad af sikkerhed:

Assistance:

- Erklæring om assistance med opstilling af periode- eller årsregnskab for en virksomhed
- Erklæring om assistance med udarbejdelse af specifikationshæfte til et regnskab

- Erklæring om assistance med udarbejdelse af skatteopgørelse for virksomheder og personer
- Erklæring om assistance med udarbejdelse af budgetter

Aftalte arbejdshandlinger:

- Rapportering til långivere vedrørende udførelse af aftalte arbejdshandlinger i relation til en factoring aftale
- Rapportering til virksomheden og långiver vedrørende sale and lease back transaktioner
- Rapportering til advokatrådet i relation til kontrol af advokaters klientkontomidler
- Rapportering til Statens Indkøbscentral vedrørende indrapportering af omsætning

Erklæringer i forbindelse med assistanceopgaver, som er omfattet af den nugældende revisorlov, men som ikke længere vil være omfattet af revisorloven, vedrører bl.a. opgaver, hvor revisor opstiller et regnskab eller lignende på baggrund af virksomhedens bogføring. Ved sådanne assistanceopgaver udfører revisor ikke revision eller review (gennemgang), og derfor afgiver revisor heller ikke en erklæring, som udtrykker nogen grad af sikkerhed. I stedet udtrykker erklæringen blot, at revisor har udført assistance.

Rapporter i forbindelse med udførelse af aftalte arbejdshandlinger, som i visse tilfælde kan være omfattet af den gældende revisorlov, men ikke fremover vil være omfattet af revisorloven, vedrører opgaver, hvor revisor udfører en række arbejdshandlinger, f.eks. udfører afstemninger eller foretager visse kontrolopgaver. Ved sådanne aftalte arbejdshandlinger udfører revisor heller ikke revision eller review (gennemgang), og derfor afgiver revisor heller ikke en erklæring, som udtrykker nogen grad af sikkerhed. I stedet rapporterer revisor resultatet af de udførte handlinger, således at modtageren selv kan drage en konklusion.

Ændringen i revisorlovens reguleringsområde er eksemplificeret i nedenstående skema:

	Den gældende revisorlov	Forslag til ny revisorlov
Lovbestem- melse	Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.	Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.
Eksempler på erklærin- ger og rap- porter, som er omfattet af loven	• Revisionspåtegning på en lovpligtig årsrapport • Revisionspåtegning på ikke lovpligtige regnskaber • Reviewerklæring på årsrapport, delårsrapport eller regnskab • Andre erklæringer, der afgives med høj eller begrænset grad af sikkerhed (f.eks. selskabsretlige erklæringer i forbindelse med apportindskud, kapitalforhøjelser mm.) • Erklæringer om udført assistance, f.eks. i forbindelse med at revisor opstiller et regnskab på baggrund af bogføringen, og hvor revisor ikke foretager revision eller review, og derfor heller ikke afgiver en konklusion, hvor der udtrykkes nogen grad af sikkerhed.	• Revisionspåtegning på en lovpligtig årsrapport • Revisionspåtegning på ikke lovpligtige regnskaber • Reviewerklæring på årsrapport, delårsrapport eller regnskab • Andre erklæringer, der afgives med høj eller begrænset grad af sikkerhed (f.eks. selskabsretlige erklæringer i forbindelse med apportindskud, kapitalforhøjelser mm.)

	Den gældende revisorlov	Forslag til ny revisorlov
	• Rapportering som resultat af udførelse af visse aftalte arbejdshandlinger, hvor rapporteringen ikke alene tilgår hvervgiver, men hvor der ikke er udført revision eller review, og derfor heller ikke afgives en konklusion, hvor der udtrykkes nogen grad af sikkerhed.	
Eksempler på erklæringer og rapporter, som ikke er omfattet af loven	• Øvrige erklæringer og rapporter, afgivet eller udarbejdet af revisor, som alene er til hvervgivers eget brug.	• Erklæringer om udført assistance, f.eks. i forbindelse med at revisor opstiller et regnskab på baggrund af bogføringen, og hvor revisor ikke foretager revision eller review, og derfor heller ikke afgiver en konklusion, hvor der udtrykkes nogen grad af sikkerhed. • Rapportering som resultat af udførelse af visse aftalte arbejdshandlinger, hvor rapporteringen ikke alene tilgår hvervgiver, men hvor der ikke er udført revision eller review, og derfor heller ikke afgives en konklusion, hvor der udtrykkes nogen grad af sikkerhed. • Øvrige erklæringer og rapporter, afgivet eller udarbejdet af revisor, som alene er til hvervgivers eget brug.

Lovpligtig revision, som den er defineret i 8. direktiv (dvs. revision af årsrapporter), vil som hidtil kun kunne udøves af revisorer, der er beskikkede i Danmark. Udenlandske revisorer vil således ikke kunne revidere årsrapporten i et dansk

selskab. Derimod vil udenlandske revisorer, der er godkendt i medfør af 8. direktiv, på tjenesteydelsesbasis kunne afgive sådanne erklæringer med sikkerhed, som ikke falder ind under 8. direktivs anvendelsesområde. Dvs., at den danske revisorlov ikke kan hindre f.eks. en tysk godkendt revisor i at afgive sådanne erklæringer med sikkerhed, der ikke vedrører revision af årsrapporten. Det er dog en betingelse, at det sker som en tjenesteydelse og under egen titel.

Dette skyldes, at revisorlovens anvendelsesområde er bredere end det anvendelsesområde, der gælder for 8. direktiv. Og alene 8. direktiv - og det deri indeholdte anvendelsesområde - er undtaget fra et nyt direktiv om erhvervsmæssige kvalifikationer (direktiv 2005/36/EF om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer), som netop tillader tjenesteydelser over grænserne. At der er tale om en tjenesteydelse vil bl.a. sige, at der er tale om midlertidig og lejlighedsvis udøvelse af erhvervet over grænserne.

Etiske regler

(foreslås indarbejdet i den gældende § 2)

§ 2 får herefter følgende ordlyd:

»§ 2. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelsen af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver. Opgaverne skal udføres med nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader.

Stk. 2. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik og skal herunder i sit arbejde udvise integritet, objektivitet, professionel kompetence og adfærd, fornøden omhu og fortrolighed. Opgaverne må alene udføres i revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler for udførelse af revisionsarbejder og for revisors afgivelse af erklæringer.«

Bemærkninger

Forslag til stk. 1 svarer i stort omfang til bestemmelserne i den gældende revisorlovs § 2, stk. 1 og 2, 2. pkt. De nærmere regler om revisors udførelse af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver er dog udskilt til et selvstændigt stk. 2 med henblik på at opfylde 8. direktivs krav om etiske regler.

Stk. 1 fastslår, hvornår revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant. At revisor er »offentlighedens tillidsrepræsentant« vil som hidtil sige, at revisor ved udførelsen af sine opgaver i henhold til § 1, stk. 2, også skal varetage hensynet til virksomhedens omverden såsom myndigheder, medarbejdere, kreditorer og investorer, som kan have modstående interesser i forhold til virksomhedens ledelse.

Revisor er ligeledes som hidtil kun offentlighedens tillidsrepræsentant i forbindelse med udførelse af de i § 1, stk. 2 omhandlede opgaver, dvs. efter forslaget alene ved revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er beregnet til hvervgiverens eget brug.

Revisor er således ikke offentlighedens tillidsrepræsentant og kan derfor ikke optræde som sådan, hvis revisor i konkurrence med andre erhvervsgrupper f.eks. byder ind på en rådgivnings- eller konsulentopgave. Når revisor således bevæger sig uden for sit kerneområde - revisions- og erklæringsafgivelse i henhold til § 1, stk. 2, - og ønsker at beskæftige sig med andre opgaver, er revisor konkurrencemæssigt ligestillet med alle andre udbydere af sådanne ydelser. Ved udførelsen af sådanne opgaver er revisor derfor ikke dækket af den obligatoriske forsikring, ligesom revisor hverken er omfattet af reglerne om kvalitetskontrol eller af reglerne om disciplinærsystemet, jf. lovens kapitel 11. Uafhængighedsbestemmelserne i kapitel 6 vil dog kunne afskære revisor fra at udføre en række revisions- og erklæringsopgaver.

Reglerne om god revisorskik er udskilt til en særskilt bestemmelse i forslagets stk. 2.

Ifølge præamblen til 8. direktiv »bør revisorer opfylde de højeste etiske standarder. De bør derfor være underlagt faglig etik, der som et minimum omfatter deres funktion i offentlighedens interesse, deres integritet og objektivitet samt deres faglige kompetence og agtpågivenhed. At revisorer udøver en funktion i offentlighedens interesse, betyder at en større gruppe mennesker og institutioner stoler på kvaliteten af en revisors arbejde. En god revisionskvalitet bidrager til at få markederne til at fungere korrekt ved at øge regnskabernes integritet og effektivitet.

Det er vigtigt, at revisorer og revisionsfirmaer beskytter deres klienters forretningshemmeligheder. De bør derfor underlægges strenge regler om fortrolighed og faglig tavshedspligt, dog uden at dette forhindrer ordentlig håndhævelse af dette direktiv. Disse regler om fortrolighed bør også gælde for revisorer og revisionsfirmaer, der ikke længere er involveret i en bestemt revisionsopgave.«

Ved »god revisorskik« forstås den adfærd, som gode og omhyggelige, fagligt kompetente revisorer udviser, og som opfylder de faglige og etiske krav, der må opstilles på grundlag af lovgivningens regler om revisorers funktioner. Der er tale om en retsstandard, som er udtryk for den kvalitet i udøvelsen af erhvervet,

der må kunne forventes i en given situation og på et givet tidspunkt. Begrebet »god revisorskik« lader sig ikke fastlægge præcist, men vil være afhængigt af den til enhver tid rådende opfattelse, således at kravet til revisorers adfærd må tilpasses ændringer i samfundsforholdene. Begrebet rummer dog en fast kerne af normer, der vil være gældende til enhver tid.

Konsekvensen af, at revisorloven fremover foreslås alene at skulle regulere erklæringsafgivelse med høj eller begrænset grad af sikkerhed, er, at begrebet god revisorskik lovgivningsmæssigt hverken regulerer afgivelse af erklæringer uden sikkerhed eller rådgivnings- og assistanceopgaver. Når revisor derfor f.eks. leverer rådgivningsydelser, vil revisor skulle handle i overensstemmelse med eventuelle branchenormer ganske som alle andre, der yder rådgivningsydelser. Revisor vil således ikke kunne indbringes for Disciplinærnævnet på grund af dårlig rådgivning.

Bestemmelsen om god revisorskik udbygges med et krav om, at revisor i sit arbejde skal iagttage krav om integritet, objektivitet, professionel kompetence og adfærd, fornøden omhu og fortrolighed.

Ved »*integritet*« forstås, at revisor skal være redelig og ærlig i alle professionelle og forretningsmæssige forbindelser.

Ved »*objektivitet*« forstås, at revisor ikke må være forudindtaget, have interessekonflikter eller være under utilbørlig påvirkning af andre, således at den professionelle og forretningsmæssige dømmekraft undertrykkes.

Ved »*professionel kompetence og fornøden omhu*« forstås, at revisor er forpligtet til løbende at vedligeholde sin faglige viden og færdigheder på det niveau, der er nødvendigt for at sikre, at klienten eller arbejdsgiveren modtager en kvalificeret professionel ydelse. Ydelsen skal være baseret på en opdateret viden om den seneste udvikling inden for god skik, lovgivning og metoder. Revisor skal ved levering af professionelle ydelser optræde omhyggeligt og i overensstemmelse med relevante faglige og professionelle standarder.

Ved »*fortrolighed*« menes, at revisor skal respektere fortroligheden omkring informationer, der er modtaget som led i professionelle og forretningsmæssige forbindelser, og ikke må videregive sådanne informationer til tredjemand uden behørig og særlig tilladelse hertil, medmindre der er en juridisk eller professionel ret eller pligt hertil.

Ved »*professionel adfærd*« forstår, at revisor skal overholde relevant lovgivning og anden regulering og undgå enhver form for adfærd, der kan give standen et dårligt omdømme.

Revisors omdømme

Ved beskikkelse

(foreslås indsat som ændring i 2. pkt. til § 3, stk. 5)

§ 3, stk. 5, får herefter følgende ordlyd:

»Endvidere kan beskikkelse nægtes, hvis den pågældende har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at den pågældende ikke vil kunne varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde.«

Bemærkninger

I forslaget til formulering af det nye 2. pkt. er ordene »*i stilling og erhverv*« udgået for at imødekomme den bredere formulering i 8. direktiv. Det dårlige omdømme skal således ikke nødvendigvis være opstået i stilling eller erhverv, men også dårligt omdømme i privatlivet medtages i bestemmelsen. Det er dog stadig en forudsætning for anvendelsen af bestemmelsen, at revisors adfærd skal give grund til at antage, at revisor ikke vil kunne varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant i henhold til loven på forsvarlig måde. Af direktivteksten fremgår ikke, om det dårlige omdømme skal have indflydelse på erhvervet som revisor. I Danmark er der tradition for, at der ved vurderingen af en persons omdømme tages udgangspunkt i det erhverv, den pågældende udøver, idet der ses bort fra rent private forhold.

Et omfattende spiritus- eller narkotikamisbrug vil f.eks. således kunne få indflydelse på vedkommendes varetagelse af opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant og dermed på hvervet som revisor, idet det vil kunne indebære, at vedkommende ikke vil være i stand til at varetage erhvervet på forsvarlig måde. Der må således ske en vurdering i den konkrete situation.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan nægte beskikkelse i den konkrete situation, men ansøger kan i medfør af § 18 forlange et afslag indbragt for Erhvervsankenævnet.

Om muligheden for efterfølgende at fratage revisor beskikkelsen, hvis revisors omdømme alvorligt kompromitteres, henvises til §§ 19, stk. 3, og 20, stk. 2, om Disciplinærnævnet.

Ved fratagelse

(foreslås indsat som ændring i de gældende §§ 19 og 20).

I den gældende § 19, stk. 3, foreslås indsat et nyt 2. pkt.:

*»Det samme gælder klager over de i § 20, stk. 2, 2. pkt., nævnte forhold.«
2. og 3. pkt. bliver herefter 3. og 4. pkt.*

I den gældende § 20, stk. 2, indsættes som nyt 2. pkt.:

*»Det samme gælder, hvis revisors omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret, at der er en nærliggende fare for, at revisor ikke vil kunne varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde.«
2. pkt. bliver herefter til 3. pkt.*

Bemærkninger

Den gældende § 19 indeholder reglerne om Disciplinærnævnet, herunder i § 19, stk. 3, bestemmelser om hvilke klager over revisorer, der kan indbringes for nævnet. § 20 indeholder nævnets sanktionsmuligheder, herunder i stk. 2 muligheden for frakendelse – helt eller delvist.

8. direktiv stiller krav om, at en revisor skal kunne fratages beskikkelsen, hvis vedkommendes omdømme væsentligt kompromitteres, jf. nærmere bemærkningerne herom til § 3, stk. 5, hvor det også stilles som beskikkelseskrav, at ansøger har et godt omdømme.

Ved behandling af sager om henholdsvis nægtelse af beskikkelse og fratagelse af beskikkelse, må Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og Disciplinærnævnet for at følge direktivets artikel 4 og 5 anlægge forskellige betragtninger for så vidt angår alvorlighedskriteriet, idet der vil skulle mere til at fratage en beskikkelse på grund af omdømmet end til at nægte en beskikkelse på grund af omdømmet.

Forslagets § 19, stk. 3, 2. pkt. og § 20, stk. 2, 2. pkt., medfører, at sager om revisors omdømme kan indbringes for Disciplinærnævnet, samt at nævnet kan frakende en revisor beskikkelsen, hvis omdømmet er blevet alvorligt kompromitteret således, at der er nærliggende fare for, at revisor ikke vil varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde.

Der foreslås ikke ændret ved, hvem der kan indbringe sager for nævnet. Det vil sige, at sager kan indbringes af personer, der har en retlig interesse i det forhold klagen angår, samt følgende myndigheder og interesseorganisationer: Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, Skatteministeriet, anklagemyndigheden,

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer FRR og Revisortilsynet.

Ved Disciplinærnævnets behandling af sager om frakendelse af beskikkelse på grund af, at omdømmet er blevet alvorligt kompromitteret, må der forsøges opstillet nogle kriterier for, i hvilke situationer omdømmet kan siges at være så alvorligt kompromitteret, at det vil kunne påvirke revisors opgaver i henhold til revisorloven. Det kunne f.eks. være situationer, hvor revisor offentligt har gjort sig til talsmand for, at vedkommende ser det som sin pligt at omgå den danske lovgivning. Det kunne ligeledes i sjældne tilfælde tænkes, at grove lovovertrædelser påvirker omdømmet i sådant omfang, at frakendelse af beskikkelse kan komme på tale. Eftersom frakendelse af beskikkelse er et alvorligt indgreb for den enkelte revisor, må det sikres, at kun situationer, hvor der er tale om en vis kvalificeret grovhed fra revisors side, vil kunne føre til en frakendelsessituation.

Hvis en revisor efterfølgende tager afstand fra de tidligere udtalelser eller handlinger, som har skadet hans omdømme alvorligt, vil dette naturligvis skulle indgå i vurderingen af revisors omdømme. Det vil være Disciplinærnævnet, der skal tage stilling til, om en sådan afstandstagen konkret vil have betydning for revisors omdømme.

Efteruddannelse

(foreslås indsat som ny § 4 a samt ved ændring af § 6)

§§ 4 a og 6 får herefter følgende ordlyd:

»§ 4 a. en revisor, der er beskikket i henhold til §§ 3 og 4, har pligt til at deltage i et efteruddannelsesprogram, der sikrer, at dn pågældende til stadighed bevarer sin teoretiske viden, sine faglige kvalifikationer samt sin viden om kravene til offentlighedens tillidsrepræsentant.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om den i stk. 1 nævnte efteruddannelse samt om kontrol heraf.

Stk. 3. Revisor skal til enhver tid kunne dokumentere, at kravene til efteruddannelse er opfyldt.

§ 6. Beskikkelse som revisor bortfalder, hvis

- 1) betingelserne i § 3, stk. 1, nr. 1, 2, 3 eller 6, jf. stk. 2, ikke længere er opfyldt,*
- 2) revisor nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. § 14, stk. 1,*
- 3) revisor ikke opfylder kravene til efteruddannelse, jf. § 4 a,*
- 4) beskikkelsen frakendes efter § 20, stk. 2, eller straffelovens § 79, eller*

5) beskikkelsen fratages efter § 7.

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

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan, hvor revisor alene mangler at gennemføre en mindre del af efteruddannelsen, fastsætte en frist, inden for hvilken revisor skal opfylde de i medfør af § 4 a, stk. 2, fastsatte krav til efteruddannelse.

Stk. 4. Er en beskikkelse som revisor bortfaldet eller frakendt efter reglerne i denne lovs kapitel 11 eller i straffelovens § 79, skal den straks leveres tilbage til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det samme gælder, hvis beskikkelsen er frataget efter § 7.

Stk. 5. Ophører grunden til en beskikkelses bortfald eller fratagelse, eller udløber eller ophæves frakendelsen af en beskikkelse, skal beskikkelsen efter anmodning og uden betaling af gebyr på ny sættes i kraft og udleveres til den pågældende, jf. dog stk. 6.

Stk. 6. For en person, som har været uden beskikkelse i en årrække, kan kravet om efteruddannelse i § 4 a dog erstattes af en særlig prøve efter regler, som fastsættes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.»

Bemærkninger

Til § 4 a

Efter lovforslagets stk. 1 er det en betingelse for at opretholde sin beskikkelse som revisor, at revisor til enhver tid opfylder de fastsatte krav til efteruddannelse. Den gældende revisorlov indeholder ikke regler med krav til revisor om efteruddannelse. De foreslåede ændringer er en følge af artikel 13 i det nye 8. direktiv. Artiklen stiller krav om, at medlemsstaterne sikrer, at revisorer deltager i et passende vedvarende uddannelsesprogram, så de kan bevare deres teoretiske viden, faglige kvalifikationer og værdier på et tilstrækkeligt højt niveau.

Endvidere stiller direktivet krav om, at der kan pålægges passende sanktioner for manglende overholdelse af kravet til efteruddannelse. Da efteruddannelsen er af væsentlig betydning for revisors kompetence, kan passende sanktioner i sidste instans blive bortfald af beskikkelsen. Bortfald af beskikkelse kan ske allerede i dag efter lovens § 6, hvis beskikkelsesbetingelserne ikke længere er opfyldt, hvis revisor nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, eller hvis beskikkelsen i øvrigt frakendes eller fratages.

Efter forslaget st. 2 er det Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som skal fastsætte de nærmere regler for revisorers efteruddannelse. Dette skal ske i bekendtgørelsesform. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal således fastsætte nærmere regler for efteruddannelsen, herunder kravene til efteruddannelsens omfang, faglige indhold, faglige niveau og form. Da revisorernes eksamen varetages af Revisorkommissionen, vil kommissionen blive inddraget i dette arbejde.

Ved fastlæggelsen af efteruddannelsens omfang og faglige indhold, vil det være naturligt at tage udgangspunkt i de af de to revisorforeninger (FSR og FRR) udformede retningslinier om obligatorisk efteruddannelse. Disse er udformet i overensstemmelse med den internationale organisation IFAC's krav til medlemsorganisationerne og lever således op til internationale standarder.

I forhold til *efteruddannelsens omfang* skal der tages udgangspunkt i de gældende retningslinier fra FSR og FRR, der pålægger medlemmer at gennemgå 120 timers efteruddannelse over en treårig periode. Der er tale om et kontinuerligt efteruddannelseskra, hvor timerne skal deles ud over den treårige periode.

Det *faglige indhold* af efteruddannelsen skal vedrøre faglige områder, der er relevante for revisorer, såsom revisions- og erklæringsområdet samt etik, regnskabsvæsen og økonomistyring, direkte og indirekte skatter, samt andre mere valgfrie områder relateret til revisionsvirksomheden, herunder selskabsret og virksomhedsledelse. Det *faglige niveau* for den gennemførte efteruddannelse skal som minimum være på masterniveau.

Den gennemførte efteruddannelse kan antage flere *former*. Efteruddannelse skal således kunne gennemføres via en flerhed af aktiviteter, såsom kurser, foredragsvirksomhed, forfattervirksomhed og fagligt arbejde (internt og eksternt) og deltagelse i udvalgsarbejde. Formen kan således variere. Det er dog et krav, at det faglige niveau og indholdet lever op til de fastsatte krav. Forfattervirksomhed vil således alene kunne godkendes som relevant efteruddannelse, hvis materialet har et tilstrækkeligt niveau. Her tænkes f.eks. på artikler publiceret i anerkendte fagblade eller lærebøger på videregående uddannelser.

Efteruddannelsen vil ligeledes kunne tages på handelshøjskoler og universiteter samt i andre regi. Da efteruddannelsen som nævnt kan antage en flerhed af former, ligger der ikke i bestemmelsen, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen eller anden myndighed skal fortage en godkendelse af mulige efteruddannelsesudbydere, men der må som minimum stilles krav om, at der er tale om professionelle

udbydere. Det pålægges således den enkelte revisor selv at foretage en vurdering af, hvorvidt f.eks. et udbudt kursus lever op til de fastsatte regler.

I henhold til det foreslåede stk. 2, er det ligeledes Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der fastsætter reglerne om kontrol af revisorernes efteruddannelse. Denne bestemmelse skal sammenholdes med forslagens stk. 3, hvori det foreslås, at det er revisor selv, der til enhver tid skal kunne dokumentere, at han eller hun opfylder kravene til efteruddannelse. Som et minimum skal følgende oplyses: Navn på kursusudbyder, beskrivelse af kursets indhold, og hvem der har forestået undervisningen samt den tidsmæssige udstrækning samt faglige fordeling af emnerne på kurset. Hvis der derimod er tale om foredragsvirksomhed og forfattervirksomhed, vil revisor blandt andet skulle oplyse om målgruppen og indhold.

Ved deltagelse i udvalgsarbejde skal der oplyses om udvalgets arbejde, målgruppe og den tidsmæssige udstrækning af arbejdet. At det er revisor selv, der skal kunne bevise, at vedkommende opfylder efteruddannelseskravene, hænger nøje sammen med, at det er den enkelte revisor selv, der skal vurdere, hvorvidt kursusudbyderen har de tilstrækkelige kompetencer og forudsætninger for at udbyde efteruddannelsen, ligesom den enkelte revisor selv er ansvarlig for, at kursets faglige indhold ligger inden for de fagområder, som bekendtgørelsen om efteruddannelse har fastsat.

Det er hensigten, at selve kontrollen skal knyttes til det offentlige register over statsautoriserede og registrerede revisorer samt revisionsvirksomheder (Revireg), som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen allerede fører. Det gældende register indeholder allerede oplysninger over alle revisionsvirksomheder og de deri ansatte revisorer. Revireg benyttes bl.a. som udgangspunkt for gennemførelsen af den obligatoriske kvalitetskontrol. Revisionsvirksomhederne skal hertil indberette oplysninger om ind- og udtrædende revisorer mm., og det vil således også være velegnet til registrering af revisors efteruddannelse, f.eks. således, at det pålægges den enkelte revisor eller revisionsvirksomhed med passende mellemrum f.eks. én gang årligt at opdatere de i registret registrerede oplysninger om revisors efteruddannelse. Indberetning til Revireg sker digitalt, og de indberettede oplysninger vil give Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for at foretage en løbende stikprøvekontrol af, hvorvidt de enkelte revisorer opfylder kravene om efteruddannelse. Der vil således være tale om en enkel og administrativ let løsning.

Da kravet om efteruddannelse skal opfyldes over en årrække, som vil blive foreslået til 3 år, vil der i forbindelse med lovens ikrafttræden blive indsat en overgangsbestemmelse, der tager højde herfor.

Til § 6

Ændringerne til den gældende § 6 vedrører alene forhold omkring efteruddannelse. Bestemmelsens materielle indhold for de øvrige forhold ændres ikke, men nummereringen ændres som følge af indsættelsen af et nyt stk. 1, nr. 3 samt nye stk. 3, 5 og 6.

Stk. 1, nr. 1 og 2, videreføres uændret. Det foreslåede stk. 1, nr. 3, indeholder konsekvenserne af manglende efteruddannelse, nemlig at revisors beskikkelse bortfalder. Bestemmelsen ligner således manglende opfyldelse af efteruddannelseskravet med de øvrige forhold i det gældende stk. 1. Herved bliver sanktionen direktivkonform. 8. direktiv fastsætter således, at fratagelse af godkendelse (i Danmark beskikkelse) skal være en mulig sanktion for manglende opfyldelse af efteruddannelseskravet. Sanktionen understreger tillige den betydning, som efteruddannelsen tillægges. Bestemmelsen i stk. 1, nr. 3, skal dog ses i sammenhæng med bestemmelsen i stk. 3, hvor revisor kun mangler en mindre del af sin efteruddannelse.

Stk. 1, nr. 4 og 5, er en uændret videreførelse af det gældende stk. 1, nr. 3 og 4.

Stk. 2 videreføres ligeledes uændret.

Stk. 3 modificerer udgangspunktet i stk. 1, nr. 3, hvorefter beskikkelsen skal bortfalde, hvis efteruddannelseskravet ikke er opfyldt. Med inspiration i de norske regler om revisors efteruddannelse, foreslås det, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal kunne give en revisor, der ikke til fulde opfylder kravene til efteruddannelse, en frist, inden for hvilken revisor skal opfylde kravene. Fristen bør have en sådan længde, at revisor inden for fristen vil kunne gennemføre den manglende efteruddannelse, uden at denne skal tages på fuld tid. Ideen med fristen er jo netop, at revisor skal kunne varetage sit hverv, mens revisor følger op på den manglende efteruddannelse. Hvis revisor ikke opfylder kravene inden for den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen givne frist, bortfalder revisors beskikkelse, jf. stk. 1, nr. 3. Det er alene revisorer, der mangler at opfylde en mindre del af efteruddannelseskravene, der vil kunne opnå en sådan frist. Som udgangspunkt vil der ved en mindre del skulle forstås 1/3 eller mindre af efteruddannelsen.

Stk. 4 videreføres uændret og omfatter nu også bortfald på grund af manglende efteruddannelse. Det samme gælder stk. 5, dog bortset fra henvisningen til stk. 6, der indeholder en særrregel for revisorer, der har været ude af erhverv i en årrække.

I stk. 6 foreslås det, at en person, der for en årrække - enten som følge af, at beskikkelsen har været frakendt, frataget eller har været bortfaldet, eller som følge af, at den har været deponeret - ikke har virket som revisor, vil kunne tage en af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsat prøve, hvis vedkommende på grund af den ufrivillige eller frivillige pause ikke opfylder de for revisorer gældende efteruddannelseskrav.

Bestemmelsen gælder alene for personer, der i en periode ikke har virket som revisor og i den periode ikke har gennemført den obligatoriske efteruddannelse. Drejer fraværet sig om en årrække, vil det kunne stille krav om et urimeligt langt efteruddannelsesforløb, hvis hele det forsømte efteruddannelsesprogram skal indhentes. Det foreslås derfor, at disse personer får mulighed for via en prøve at godtgøre, at de har de fornødne kompetencer til igen at kunne virke som revisorer. Prøven skal, som det er tilfældet med revisoreksamen og kvalifikationseksamen, aflægges for Revisorkommissionen. Ved prøven skal det kontrolleres, om personen ad anden vej har tilegnet sig den fornødne viden.

Bestemmelsen kan kun benyttes af personer, der frivilligt eller ufrivilligt har været ude af erhvervet som revisor i en årrække, og som ønsker at generhverve beskikkelsen. Herved undgås det, at revisorer med beskikkelse spekulerer i at undlade at efteruddanne sig.

Det følger af stk. 6, at en revisor, der er blevet frataget sin beskikkelse som følge af manglende efteruddannelse og som i en årrække har været ude af erhvervet, efter Revisorkommissionens opfattelse skal have mulighed for at tage prøven med henblik på at generhverve sin beskikkelse.

Adgang til relevant information ved revisorskifte

(Det foreslås, at § 10 splittes op i § 10 og § 10 a)

§ 10 får herefter følgende ordlyd:

»§ 10. Medmindre andet følger af lovgivningen eller en virksomheds vedtægter eller andet er aftalt, består revisors hverv, indtil ny revisor er tiltrådt. Revisor kan dog til enhver tid fratræde hvervet, medmindre fratræden strider mod god revisorskik.

Stk. 2. Fratræder revisor, skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til sin fratræden. Den fratrædende revisor har endvidere pligt til at give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger om den reviderede virksomhed.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om den tiltrædende revisors adgang til relevante oplysninger.

§ 10 a. *Indeholder den gældende § 10's stk. 2-7.«*

Se også nedenfor under »Rotation«, hvor der foreslås ændringer i den ny § 10 a

Bemærkninger

Hvis revisor fratræder skal - efter de gældende regler - den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, som har pligt til at oplyse grundene til sin fratræden.

8. direktiv indeholder flere bestemmelser herom, herunder art. 23, hvori det bl.a. hedder:

»Erstattes en revisor eller et revisionsfirma af en anden revisor eller et andet revisionsfirma, skal den tidligere revisor eller det tidligere revisionsfirma give den nye revisor eller det nye revisionsfirma adgang til alle relevante oplysninger om den reviderede virksomhed.«

Det foreslåede stk. 1 viderefører den gældende bestemmelse. Dog er sidste pkt. af redaktionelle grunde flyttet til stk. 2. I stk. 2 samles således bestemmelserne om den fratrædende revisors pligt til at videregive oplysninger til den tiltrædende revisor.

Umiddelbart synes det at følge af reglerne om god revisorskik, der omfatter god revisoradfærd, at den fratrædende revisor ikke påfører den tiltrædende revisor unødige hindringer for udførelsen af sit arbejde. Som følge heraf stilles sædvanligvis de oplysninger til rådighed, som ønskes af den tiltrædende revisor.

Revisorskifte har dog i årenes løb givet anledning til praktiske problemer, da manglende adgang til oplysninger for den tiltrædende revisor har affødt revisionsmæssige problemer ved f.eks. revision af åbningsbalancen for regnskabsåret eller sammenligningstal for det foregående regnskabsår. Konsekvensen har (i særlige tilfælde) været forbehold i revisionspåtegningen.

Det foreslås derfor i stk. 2, 2. pkt., at direktivets bestemmelse om udveksling af oplysninger om den reviderede virksomhed mellem den fratrædende og den til-

trædende revisor fastsættes direkte i loven, og at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bemyndiges til at fastsætte nærmere regler herom, jf. nærmere bemærkningerne til stk. 3.

Forslaget indebærer, at når årsrapporten for det foregående år er revideret af en anden revisor, skal den fratrædende revisor i alle tilfælde give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger. For virksomheder, der ikke er underlagt lovkrav om revision af årsrapporten, men som frivilligt vælger at lade årsregnskabet revidere, vil en fratrædende revisor også have pligt til at give en tiltrædende revisor de relevante oplysninger, hvis den pågældende revisor kan dokumentere at have indgået en aftale med virksomheden om at revidere årsregnskabet for det efterfølgende regnskabsår. En tiltrædende revisor har kun adgang til oplysninger, hvis årsregnskabet for det foregående år er revideret. Hvis det senest reviderede årsregnskab ligger mere end et år tilbage, har revisor af det pågældende regnskab ikke pligt til at give oplysninger til den tiltrædende revisor.

Oplysningspligten er i god overensstemmelse med revisionsstandard RS 510: Førstegangsrevision – primobalancer. Det fremgår bl.a. af denne standard, at »Når den foregående periodes regnskab blev revideret af en anden revisor, kan den nuværende revisor eventuelt opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis om primobalancen ved at gennemgå den fratrædende revisors arbejdspapirer.«

Efter det foreslåede stk. 3, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved bekendtgørelse fastsætte nærmere regler om udveksling af oplysninger mellem den fratrædende revisor og den tiltrædende revisor. Bekendtgørelsen bør bl.a. indeholde regler om den tiltrædende revisors adgang til information, hvilke former for information, der er relevant, og andre relevante forhold.

Der skal således gives den tiltrædende revisor adgang til relevant og tilstrækkelig information, der sikrer, at revisionen kan gennemføres i overensstemmelse med god revisionsskik og således, at manglende information – isoleret set – ikke får den konsekvens for virksomheden, at årsrapporten forsynes med et forbehold, jf. bemærkningerne ovenfor om revision af åbningsbalancen og sammenligningstal.

Det bør derfor i vid udstrækning overlades til den tiltrædende revisor at vurdere, hvorvidt der er tale om relevant information. Herved sikrer man sig i et vist omfang imod chikanøs adfærd fra den fratrædende revisor. Den tiltrædende revisor skal dog entydigt kunne definere/konkretisere, hvilke oplysninger den pågældende ønsker adgang til eller ønsker udleveret og må således ikke fremsætte en meget generel anmodning.

Ligeledes bør den tiltrædende revisor ikke kunne forlange adgang til information, som kan skaffes på anden måde, f.eks. ved at revisor selv henvender sig til offentlige myndigheder eller til kunden selv. Fokus bør således være mere på informationer og oplysninger end på selve materialet.

Det bør dog overlades til domstolene endeligt at afgrænse, hvad der er relevant information. Ligeledes bør det overlades til domstolene at afgøre, hvornår en revisor er forpligtiget til at give adgang til og eventuelt udlevere interne arbejds-papirer eller foretage en ekstrahering i disse.

Information fra den fratrædende revisor til den tiltrædende revisor kan principielt ske såvel i mundtlig som i skriftlig form, herunder ved at den tiltrædende revisor gives adgang til at gennemse materiale/stille spørgsmål eller ved udlevering af materiale.

Rotation

(ændring af den gældende § 10, stk. 2 – 8, som bliver til § 10 a, stk. 1 – 7. Det nye stk. 3 ændres og i stk. 6 rettes henvisningen til tidligere stk. 5, så den bliver til stk. 4, 1. pkt.)

§ 10 a, stk. 3 får herefter følgende ordlyd:

»Stk. 3. Når revisor har afsluttet revisionen, skal revisor forsyne det reviderede med en revisionspåtegning, der er revisors erklæring om den udførte revision og konklusionen herpå. Revisionspåtegningen skal underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at foretage revisionen, eller hvor en revisionsvirksomhed er valgt, af den eller de revisorer, der har forestået og har det endelige ansvar for revisionen. Revisor skal endvidere føre en revisionsprotokol. I protokollen skal revisor berette om arten og omfanget af de udførte revisionsarbejder og konklusionen herpå.«

Bemærkninger

I henhold til nuværende dansk lovgivning er den ansvarlige revisionspartner også den underskrivende partner. Det fremgår således af erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 7, at revisionspåtegningen skal dateres og underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at foretage revisionen, og hvor en revisionsvirksomhed er valgt, underskrives revisionspåtegningen af den eller de revisorer til hvem, revisionen er overdraget. Det følger heraf, at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen, skal være den eller de revisorer, der har forestået og har det fulde ansvar for revisionen.

Efter bestemmelserne i 8. direktiv er der ikke nødvendigvis sammenfald mellem den for revisionen ansvarlige revisor og den revisor, der underskriver revisionspåtegningen. For at der ikke skal skabes tvivl om hvem, der i Danmark skal underskrive revisionspåtegningen, og som dermed er omfattet af rotationsreglerne i stk. 1, foreslås det præciseret i det foreslåede 2. pkt. i stk. 3, hvem der skal underskrive revisionspåtegningen.

Herefter fremgår det således direkte af loven, at den eller de revisorer, der har forestået og har det endelige ansvar for revisionen, skal underskrive revisionspåtegningen. Der er ikke tale om en ændring af den gældende retstilstand, men om en præcisering for at sikre, at der ikke kan opstå tvivl om hvem, der er omfattet af rotationskravet i den gældende § 10, stk. 2, som foreslås videreført uændret i § 10 a, stk. 1.

Revisionsvirksomheder

(ændring af den gældende § 12)

§ 12 får herefter følgende ordlyd:

»§ 12. De opgaver, som revisorer udfører i henhold til § 1, stk. 2, må alene udføres i virksomheder, som opfylder betingelserne i stk. 2, 5 og 6, og som lader sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. kapitel 9.

Stk. 2. I revisionsvirksomheder skal majoriteten af stemmerettighederne indehaves af revisorer eller revisionsvirksomheder, der er godkendt i henhold til Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (2006/43/EF). Af de øvrige stemmerettigheder i virksomheden kan andre end de i 1. pkt. nævnte revisorer og revisionsvirksomheder maksimalt råde over 5 % hver. Denne begrænsning gælder dog ikke for

- 1) personer, der har deres hovedbeskæftigelse i revisionsvirksomheden*
- 2) medarbejderforeninger i et revisionselskab, der er uafhængige af revisionselskabets ledelse, og som alene har de under nr. 1 nævnte personer som medlemmer,*
- 3) personer, der har erhvervet stemmerettighederne som led i en medarbejderordning.*

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

Stk. 4. Revisionsvirksomheder, hvor majoriteten af stemmerettighederne indehaves af statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder, er enberettigede til at benytte betegnelsen statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder.

Stk. 5. Flertallet af medlemmerne af revisionsvirksomhedens øverste ledelsesorgan skal være revisorer eller revisionsvirksomheder, der er godkendt i henhold til Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (2006/43/EF). I SE-selskaber, som har et tostrengt ledelsessystem, omfatter det i 1. pkt. omhandlede ledelsesorgan såvel medlemmer af ledelsesorganet som af tilsynsorganet.

Stk. 6. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udøvelse af revisionsvirksomhed i forskellige virksomhedsformer, herunder regler om revisionsvirksomhedens navn, om offentliggørelse af ejerforhold i revisionsvirksomheden, om udøvelse af stemmeretten i revisionsvirksomheden, om afhændelse af stemmeandele ved dødsfald eller deponering af beskikkelsen samt om underskriftsforhold i revisionsvirksomheden.»

Bemærkninger

§ 12 ændrer på fire punkter den gældende bestemmelse om revisionsvirksomheder:

1. Den juridiske form, hvori revisionsvirksomheder hidtil har kunnet drives, udvides, så revisionsvirksomheder fremover principielt kan drives i alle ejerformer, der er gængse i dansk lovgivning.
2. Kravet om, at beskikkede revisorer skal have majoriteten af såvel ejerskab som stemmeret, erstattes af et krav om, at de alene skal have majoriteten af stemmeretten. Tilsvarende begrænses 5 %-reglen til alene at vedrøre stemmeretten.
3. Udenlandske revisorer og revisionsvirksomheder, som er godkendt i henhold til 8. direktiv, ligestilles med danske beskikkede revisorer og revisionsvirksomheder, jf. § 12, og indgår således på lige fod med danske beskikkede revisorer og revisionsvirksomheder, jf. § 12, i den nævnte bestemmelse om majoritet af stemmeretten i en revisionsvirksomhed.
4. Som en konsekvens af, at revisorer samt revisionsvirksomheder, som er godkendt i henhold til 8. direktiv, kan eje en dansk revisionsvirksomhed, ændres pligten til at benytte betegnelsen »statsautoriseret revisionsvirksomhed« henholdsvis »registreret revisionsvirksomhed« til en eneret.

De omhandlede ændringer vil bringe den danske revisorlovs bestemmelser om revisionsvirksomheder i overensstemmelse med 8. direktiv.

Det foreslåede stk. 1 svarer indholdsmæssigt til den gældende bestemmelse. Der er dog i overensstemmelse med 8. direktiv sket en udvidelse af de juridiske former, hvorunder revisionsvirksomhed kan drives i Danmark. Der eksisterer således ikke længere en begrænsning af formerne til enkeltmandsvirksomheder, inte-

ressentskaber, aktieselskaber, kommandit-aktieselskaber eller anpartsselskaber. Andre virksomhedsformer, der er gængse og lovlige i Danmark, vil således også kunne benyttes. Eksempelvis vil en revisionsvirksomhed kunne drives som K/S, og en tysk revisionsvirksomhed vil kunne etablere en filial i Danmark.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med det foreslåede stk. 2 og 5, hvorefter det alene er et krav til en revisionsvirksomhed, at majoriteten af stemmerne skal indehaves af revisorer eller revisionsvirksomheder, der er godkendt efter 8. direktiv, samt at flertallet af ledelsesmedlemmerne skal være revisorer eller revisionsvirksomheder, der er godkendt efter 8. direktiv.

Derved sikres det, at instruktionsbeføjelsen i revisionsvirksomheden bibeholdes på 8. direktiv-godkendte revisorers hænder. Det er dog et krav, at virksomhedsformen skal kunne leve op til ejer- og ledelseskravene. Det betyder f.eks., at en revisionsvirksomhed fortsat ikke kan drives som en erhvervsdrivende fond, da den ikke vil kunne efterleve kravene.

Stk. 2 svarer i det store hele til stk. 2 og 3 i den gældende § 12. Dog foreslås der tre væsentlige ændringer, nemlig:

1. Det gældende krav om, at majoriteten af såvel ejerskab som stemmeret skal indehaves af beskikkede revisorer, afløses af et krav om, at det alene er stemmeretten, der skal tilhøre revisorer.
2. EU-godkendte revisorer, dvs. revisorer, der er godkendt efter 8. direktiv, kan eje og have stemmeret i danske revisionsvirksomheder på linie med danske beskikkede revisorer. Tilsvarende gælder for EU-godkendte revisionsvirksomheder.
3. Revisionsvirksomheder kan drives i andre juridiske former end hidtil.

Når det gældende krav om, at revisorer skal indehave majoriteten af såvel kapitalen som stemmerettighederne, foreslås afløst af et krav, der alene vedrører stemmerettighederne, hænger det sammen med, at direktivbestemmelsen på netop dette område ikke er en minimumsbestemmelse. Der kan således ikke opretholdes et krav i dansk ret om ejerskab til kapitalen.

Stk. 3 viderefører den gældende stk. 5 med de konsekvensændringer, der følger af det foreslåede stk. 2, hvorefter ejerkravene er samlet i en bestemmelse.

Efter den gældende lovgivning eksisterer der alene statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder. Som en konsekvens af de ændrede bestemmelser, hvorefter også EU-godkendte revisorer og revisionsvirksomheder kan have ejer-

skab til og stemmeret i danske revisionsvirksomheder, foreslås det i stk. 4, at revisionsvirksomheder, hvor majoriteten af stemmerne indehaves af henholdsvis statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder, fremover alene bliver eneberettigede til at benytte betegnelsen »statsautoriseret« henholdsvis »registreret« revisionsvirksomhed.

Stk. 4 indeholder således reglerne om revisionsvirksomhedernes betegnelse, hvorefter revisionsvirksomheder - hvor majoriteten af stemmerettigheder ejes af statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder – vil være eneberettigede til at benytte betegnelsen »statsautoriseret« eller "registreret" revisionsvirksomhed, således som reglerne er i dag. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan efter forslagens stk. 6 fastsætte nærmere regler om revisionsvirksomheders navne. Der henvises til bemærkningerne til stk. 6.

Kvalitetskontrollen, som i henhold til revisorloven foretages af Revisortilsynet, er i dag opdelt på statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder. Statsautoriserede revisorer kontrollerer således statsautoriserede revisionsvirksomheder, og registrerede revisorer kontrollerer registrerede revisionsvirksomheder. Dette vil fortsat gælde for de revisionsvirksomheder, hvori statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer har majoriteten af stemmeretten. Hvor der imidlertid er tale om en revisionsvirksomhed, hvori der er stemmelighed mellem de to eller tre typer af revisorer, eller hvor majoriteten af stemmerettigheder ejes af 8. direktiv godkendte revisorer - altså en revisionsvirksomhed, som hverken er statsautoriseret eller registreret - foreslås det, at kvalitetskontrollen varetages af en kontrollant, som enten er statsautoriseret eller registreret revisor afhængig af, hvilket kundesegment revisionsvirksomheden har. Revisionsvirksomheden indstiller selv en kontrollant med en begrundelse for valget. På baggrund heraf tager Revisortilsynet stilling til valget.

Stk. 5 viderefører det gældende stk. 4 om ledelsen i en revisionsvirksomhed. Dog foreslås det som en konsekvens af de øvrige ændringer, at ledelsen ligeledes kan bestå af revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv. Som hidtil vil det som udgangspunkt betyde, at flertallet af bestyrelsesmedlemmerne i et aktieselskab skal være revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv. I selskaber eller andre virksomhedsformer uden bestyrelse er det den øverste ledelse - i f.eks. et revisionsanpartsselskab uden bestyrelse vil flertallet af direktionen skulle bestå af revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv. Hvor en virksomhedsform

tillader, at der i ledelsen indgår juridiske personer, vil også revisionsvirksomheder, der er godkendt efter 8. direktiv, kunne indgå i ledelsen.

Det foreslåede stk. 6 viderefører i vid udstrækning det gældende stk. 7, som dog ændres på et enkelt punkt, idet den juridiske virksomhedsform udelades som en konsekvens af, at begrænsningerne heri er udgået, jf. stk. 1 og bemærkningerne hertil. Herudover er det specifikt angivet, at der kan fastsættes yderligere regler om en revisionsvirksomheds navn.

Revisorkommissionen anbefaler, at der i bekendtgørelse nærmere fastsættes regler om revisionsvirksomheders navne, herunder hvorvidt revisionsvirksomheder, der har en udenlandsk ejerkreds, skal eller kan benytte en anerkendt udenlandsk betegnelse. Bestemmelsen skal supplere forslaget til stk. 4, hvorefter visse revisionsvirksomheder er enberettigede til at anvende betegnelsen »statsautoriseret« henholdsvis »registreret« revisionsvirksomhed.

Den gældende § 12, stk. 6, om bl.a. omsættelighed, erhvervelse og afhændelse af aktier og anparter er ikke foreslået videreført i loven. Bestemmelserne findes allerede i den eksisterende virksomhedsbekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 739 af 21. august 2003 om revisionsvirksomhed), og det foreslås, at bestemmelserne heri videreføres i den bekendtgørelse, der udstedes.

Tilsvarende gælder reglerne om navn, offentliggørelse af ejerforhold, udøvelse af stemmeret, overdragelse af ejerandele samt underskriftsforhold.

På baggrund af en række konkrete sager har Revisorkommissionen anbefalet, at reglerne om underskriftsforhold ændres, så det bliver muligt for en revisor at underskrive sammen med andre end revisorer på erklæringer, der *ikke* vedrører revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber. En bestemmelse herom vil kunne indsættes i ovennævnte bekendtgørelse.

Spørgsmålet om underskrift på erklæringer skal ses i sammenhæng med vurderingen af spørgsmålet om revisorlovens fremtidige anvendelsesområde, som er foreslået indsnævret i forhold til i dag, hvor det omfatter alle erklæringer, til fremover kun at omfatte erklæringer med begrænset og høj grad af sikkerhed.

Det nuværende forbud imod medunderskrivere foreslås indskrænket til alene at omfatte revision af regnskaber. Der er tale om alle erklæringer om revision af regnskaber - hvad enten der er tale om lovpligtig revision eller frivillig revision.

En sådan bestemmelse vil betyde, at hvor der er tale om revision af regnskaber – lovpligtig eller frivillig - skal erklæringen underskrives af en eller flere revisorer.

Hvis der derimod er tale om andre erklæringer afgivet med høj eller begrænset grad af sikkerhed, der falder inden for lovens anvendelsesområde, jf. § 1, stk. 2, vil det som en konsekvens heraf være muligt for ikke-revisorer at være medunderskriver på en sådan erklæring. Herved gives der bl.a. mulighed for, at en ingeniør kan være medunderskriver ved miljørevision, og at en skattejurist kan være medunderskriver på en erklæring vedrørende en selvangivelse.

Derimod bør revisorloven ikke regulere ansvarsfordelingen eller andre forhold mellem den underskrivende revisor og medunderskriveren. De forskellige retsforhold, der måtte opstå mellem revisoren og medunderskriveren, bør således afklares ud fra almindelige retsprincipper. Dette hænger sammen med, at medunderskriveren ikke bør være omfattet af revisorlovens øvrige regler.

Revisionskomitéer

Revisorkommissionen har drøftet spørgsmålet om revisionskomitéer og deres eventuelle indplacering i dansk lovgivning. Der henvises nærmere herom til betænkningens Del 4, Revisionskomitéer.

Uafhængighed

Revisorkommissionen har drøftet samspillet mellem de gældende danske regler og 8. direktivs regler om uafhængighed. Kommissionen har fundet, at der bør arbejdes videre med dette spørgsmål. Der henvises nærmere herom til betænkningens del 4, Uafhængighed.

3. Gældende revisorlov og kommissionens ændringsforslag

Gældende revisorlov

Anvendelsesområdet:

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

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

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

Etiske regler:

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

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

Revisorkommissionens forslag

Anvendelsesområdet:

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

Stk. 2. Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

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

Etiske regler:

§ 2. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelsen af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver. *Opgaverne skal udføres med nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader.*

Stk. 2. *Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik og skal herunder i sit arbejde udvise integritet, objektivitet, professionel kompetence og adfærd, fornøden omhu og fortrolighed. Opgaverne må alene udføres i revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1.*

deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisor-skik.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler for udførelse af revisionsarbejder og for revisors afgivelse af erklæringer.

Revisors omdømme:

§ 3, stk. 5.

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

Obligatorisk efteruddannelse:

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler for udførelse af revisionsarbejder og for revisors afgivelse af erklæringer.

Revisors omdømme:

§ 3, stk. 5.

Stk. 5. Beskikkelse kan nægtes under de i straffelovens § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. *Endvidere kan beskikkelse nægtes, hvis den pågældende har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at den pågældende ikke vil varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde.* Endelig kan beskikkelse nægtes, hvis den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 50.000 kr. og derover.

Obligatorisk efteruddannelse:

§ 4 a. En revisor, der er beskikket i henhold til §§ 3 og 4, har pligt til at deltage i et efteruddannelsesprogram, der sikrer, at den pågældende til stadighed bevarer sin teoretiske viden, sine faglige kvalifikationer samt sin viden om kravene til offentlighedens tillidsrepræsentant.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om den i stk. 1 nævnte efteruddannelse samt om kontrol heraf.

Stk. 3. Revisor skal til enhver tid kunne dokumentere, at kravene til efteruddannelse er opfyldt.

Bortfald af beskikkelse:

§ 6. Beskikkelse som revisor bortfalder, hvis

- 1) betingelserne i § 3, stk. 1, nr. 1, 2, 3 eller 6, jf. stk. 2, ikke længere er opfyldt,
- 2) revisor nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. § 14, stk. 1,
- 3) beskikkelsen frakendes efter § 20, stk. 2, eller straffelovens § 79 eller
- 4) beskikkelsen fratages efter § 7.

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

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

Stk. 4. Ophører grunden til en beskikkelses bortfald eller fratagelse, eller udløber eller ophæves frakendelsen af en beskikkelse, skal beskikkelsen efter anmodning og uden betaling af gebyr

Bortfald af beskikkelse:

§ 6. Beskikkelse som revisor bortfalder, hvis

- 1) betingelserne i § 3, stk. 1, nr. 1, 2, 3 eller 6, jf. stk. 2, ikke længere er opfyldt,
- 2) revisor nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. § 14, stk. 1,
- 3) *revisor ikke opfylder kravene til efteruddannelse, jf. § 4 a,*
- 4) beskikkelsen frakendes efter § 20, stk. 2, eller straffelovens § 79, eller
- 5) beskikkelsen fratages efter § 7.

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

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan, hvor revisor alene mangler at gennemføre en mindre del af efteruddannelsen, fastsætte en frist, inden for hvilken revisor skal opfylde de i medfør af § 4 a, stk. 2, fastsatte krav til efteruddannelse.

Stk. 4. Er en beskikkelse som revisor bortfaldet eller frakendt efter reglerne i denne lovs kapitel 11 eller i straffelovens § 79, skal den straks leveres tilbage til Erhvervs- og Selskabsstyrel-

på ny sættes i kraft og udleveres til den pågældende.

sen. Det samme gælder, hvis beskikkelsen er frataget efter § 7.

Stk. 5. Ophører grunden til en beskikkelses bortfald eller fratagelse, eller udløber eller ophæves frakendelsen af en beskikkelse, skal beskikkelsen efter anmodning og uden betaling af gebyr på ny sættes i kraft og udleveres til den pågældende, *jf. dog stk. 6.*

Stk. 6. For en person, som har været uden beskikkelse i en årrække, kan kravet om efteruddannelse i § 4 a dog erstattes af en særlig prøve efter regler, som fastsættes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Adgang til information ved revisor-skifte:

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

Adgang til information ved revisor-skifte:

§ 10. Medmindre andet følger af lovgivningen eller en virksomheds vedtægter eller andet er aftalt, består revisors hverv, indtil ny revisor er tiltrådt. Revisor kan dog til enhver tid fratræde hvervet, medmindre fratræden strider mod god revisorskik.

Stk. 2. Fratræder revisor, skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til sin fratræden. *Den fratrædende revisor har endvidere pligt til at give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger om den reviderede virksomhed.*

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om den tiltrædende revisors adgang til relevante oplysninger.

Rotation:

§ 10 (fortsat):

Stk. 2. Revisionsvirksomheder, der reviderer de i 3.-5. pkt. omhandlede virksomheder, skal sikre, at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen, udskiftes for en periode af mindst 2 år senest 7 år efter, at de er udpeget til opgaven. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte, at den i 1. pkt. omhandlede udskiftning skal finde sted med kortere tidsinterval. Følgende virksomheder er omfattet af bestemmelsen, indtil de ikke længere opfylder kriterierne: Børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber, virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, samt virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår opfylder to eller flere af følgende kriterier:

- 1) En medarbejderstab på 2.500 personer,
- 2) en balancesum på 5 mia. kr. eller
- 3) en nettoomsætning på 5 mia. kr.

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

Rotation:

§ 10 a. Revisionsvirksomheder, der reviderer de i 3.-5. pkt. omhandlede virksomheder, skal sikre, at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen, udskiftes for en periode af mindst 2 år senest 7 år efter, at de er udpeget til opgaven. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte, at den i 1. pkt. omhandlede udskiftning skal finde sted med kortere tidsinterval. Følgende virksomheder er omfattet af bestemmelsen, indtil de ikke længere opfylder kriterierne: Børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber, virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, samt virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår opfylder to eller flere af følgende kriterier:

- 1) En medarbejderstab på 2.500 personer,
- 2) en balancesum på 5 mia. kr. eller
- 3) en nettoomsætning på 5 mia. kr.

Stk. 2. Hvis der i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter er foreskrevet valg af flere revisorer, må disse revisorer ikke være tilknyttet den samme revisionsvirksomhed.

Stk. 3. Når revisor har afsluttet revisionen, skal revisor forsyne det reviderede med en revisionspåtegning, der er revisors erklæring om den udførte revision og konklusionen herpå. *Revisionspåtegningen skal underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at foretage revisionen, eller hvor en revisionsvirksomhed er valgt, af den eller de revisorer, der har forestået og har*

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

Stk. 5. Indser en revisor under udførelsen af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver, at et eller flere medlemmer af virksomhedens ledelse begår eller har begået økonomiske forbrydelser i tilknytning til udførelsen af deres hverv, og har revisor en begrundet formodning

det endelige ansvar for revisionen. Revisor skal endvidere føre en revisionsprotokol. I protokollen skal revisor berette om arten og omfanget af de udførte revisionsarbejder og konklusionen herpå.

Stk. 4. Indser revisor under udførelse af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver, at et eller flere medlemmer af virksomhedens ledelse begår eller har begået økonomiske forbrydelser i tilknytning til udførelsen af deres hverv, og har revisor en begrundet formodning om, at forbrydelsen vedrører betydelige beløb eller i øvrigt er af grov karakter, skal revisor straks underrette hvert enkelt medlem af ledelsen herom. Underretningen skal indføres i revisionsprotokollen, hvor revisor fører en sådan. Har ledelsen ikke senest 14 dage herefter over for revisor dokumenteret at have taget de fornødne skridt til at standse igangværende kriminalitet og til at rette op på de skader, den begåede kriminalitet har forårsaget, skal revisor straks underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet om de formodede økonomiske forbrydelser. 1.-3. pkt. finder ikke anvendelse på forhold, der er omfattet af reglerne i lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvaskning af penge og finansiering af terrorisme.

Stk. 5. Finder revisor, at underretning til ledelsesmedlemmerne vil være uegnet til at forhindre fortsat kriminalitet, skal revisor straks underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet om de formodede økonomiske forbrydelser. Det samme er tilfældet,

om, at forbrydelsen vedrører betydelige beløb eller i øvrigt er af grov karakter, skal revisor straks underrette hvert enkelt medlem af ledelsen herom. Underretningen skal indføres i revisionsprotokollen, hvor revisor fører en sådan. Har ledelsen ikke senest 14 dage herefter over for revisor dokumenteret at have taget de fornødne skridt til at standse igangværende kriminalitet og til at rette op på de skader, den begåede kriminalitet har forårsaget, skal revisor straks underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet om de formodede økonomiske forbrydelser. 1.-3. pkt. finder ikke anvendelse på forhold, der er omfattet af reglerne i lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvaskning af penge og finansiering af terrorisme.

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

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

Stk. 8. I SE-selskaber, som har et tostrengt ledelsessystem, omfatter de

hvis flertallet af virksomhedens ledelse er involveret i eller har kendskab til de økonomiske forbrydelser.

Stk. 6. Fratræder revisor, jf. § 10, stk. 1, og sker dette i forbindelse med, at revisor har en begrundet formodning om, at der foreligger en situation, som er omhandlet i stk. 4, 1. pkt., skal revisor straks underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet herom samt om grundene til sin fratræden.

Stk. 7. I SE-selskaber, som har et tostrengt ledelsessystem, omfatter de i stk. 4-6, omhandlede medlemmer af virksomhedens ledelse såvel medlemmer af ledelsesorganet som af tilsynsorganet.«

i stk. 5-7 omhandlede medlemmer af virksomhedens ledelse såvel medlemmer af ledelsesorganet som af tilsynsorganet.

Uafhængighed – særlige virksomheder:

§ 11, stk. 2, nr. 8:

- 8) Erklæringen vedrører en virksomhed som omhandlet i § 10, stk. 2, 3.-5. pkt., og revisor

Revisionsvirksomheder:

§ 12. De opgaver, som revisorer udfører i henhold til § 1, stk. 2, må alene udføres i enkeltmandsvirksomheder, interessentskaber, aktieselskaber, anpartsselskaber eller kommanditaktieselskaber (partnerselskaber), der lader sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. kapitel 9, og som opfylder betingelserne i stk. 2-4. Sådanne virksomheder betegnes statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder.

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

- 1) personer, der har deres hovedbeskæftigelse i revisionsinteressentskabet, samt

Uafhængighed – særlige virksomheder:

§ 11, stk. 2, nr. 8:

- 8) Erklæringen vedrører en virksomhed som omhandlet i § 10 a, stk. 1, 3.-5. pkt., og revisor

Revisionsvirksomheder:

§ 12. De opgaver, som revisorer udfører i henhold til § 1, stk. 2, må alene udføres i virksomheder, som opfylder betingelserne i stk. 2, 5 og 6, og som lader sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. kapitel 9.

Sidste pkt., se stk. 4.

Stk. 2. I revisionsvirksomheder skal majoriteten af stemmerettighederne indehaves af revisorer eller revisionsvirksomheder, der er godkendt i henhold til Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (2006/43/EF). Af de øvrige stemmerettigheder i virksomheden kan andre end de i 1. pkt. nævnte revisorer og revisionsvirksomheder maksimalt råde over 5 % hver. Denne begrænsning gælder dog ikke for

- 1) personer, der har deres hovedbeskæftigelse i revisionsvirksomheden,

- 2) revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv af 10. april 1984 om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber (84/253/EØF).
- 2) *medarbejderforeninger i et revisionselskab, der er uafhængige af revisionselskabets ledelse, og som alene har de under nr. 1 nævnte personer som medlemmer,*
- 3) *personer, der har erhvervet stemmerettighederne som led i en medarbejderordning.*

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

- 1) personer, der har deres hovedbeskæftigelse i revisionselskabet,
- 2) medarbejderforeninger i det pågældende revisionselskab, der er uafhængige af revisionselskabets ledelse og alene ejer aktier eller anparter i revisionselskabet samt alene har de under nr. 1 nævnte personer som medlemmer,
- 3) personer, der har erhvervet aktierne eller anparterne som led i en medarbejderordning, samt
- 4) revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv af 10.

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

april 1984 om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber (84/253/EØF).

Se stk. 5 nedenfor.

Stk. 4. I de i stk. 3 omhandlede revisionselskaber skal flertallet af bestyrelsesmedlemmerne være statsautoriserede revisorer henholdsvis registrerede revisorer. Er et revisionsanpartsselskab uden bestyrelse, skal flertallet af direktionsmedlemmerne bestå af statsautoriserede revisorer henholdsvis registrerede revisorer. I revisionskommandit-aktieselskaber (revisionspartnerselskaber) skal majoriteten af komplementarerne være statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder. I SE-selskaber, som har et tostrengt ledelsessystem, omfatter de i 1. pkt. omhandlede bestyrelsesmedlemmer i revisionselskaber såvel medlemmer af ledelsesorganet som af tilsynsorganet.

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

Stk. 4. Revisionsvirksomheder, hvor majoriteten af stemmerettighederne indehaves af statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder, er eneberettigede til at benytte betegnelsen statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder.

Stk. 5. Flertallet af medlemmerne af revisionsvirksomhedens øverste ledelsesorgan skal være revisorer eller revisionsvirksomheder, der er godkendt i henhold til Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (2006/43/EF). I SE-selskaber, som har et tostrengt ledelsessystem, omfatter det i 1. pkt. omhandlede ledelsesorgan såvel medlemmer af ledelsesorganet som af tilsynsorganet.

Se stk. 3 ovenfor.

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

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

Stk. 8. Uanset bestemmelsen i stk. 1 kan registrerede revisorer ansat i de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, der er tilknyttet eller drives under Dansk Landbrug eller Dansk Erhvervsgartnerforening, udføre de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver. Sådanne registrerede revisorer må alene udføre

Stk. 6. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udøvelse af revisionsvirksomhed i forskellige virksomhedsformer, herunder regler om revisionsvirksomhedens navn, om offentliggørelse af ejerforhold i revisionsvirksomheden, om udøvelse af stemmeretten i revisionsvirksomheden, om afhændelse af stemmeandele ved dødsfald eller depone-ring af beskikkelsen samt om underskriftsforhold i revisionsvirksomheden.«

de omhandlede opgaver for fysiske og juridiske personer, der driver landbrugsvirksomhed, og hos hvem rådgivningskontoret i et regnskabsår ikke har en større andel af sin omsætning end 5 pct.

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

Revisortilsyn:

§ 14, stk. 1:

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

Fratagelse p.g.a. omdømme:

§ 19:

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

Revisortilsyn:

§ 14, stk. 1:

Stk. 1. Revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1, og de heri beskæftigede revisorer har pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol i overensstemmelse med reglerne i dette kapitel.

Fratagelse p.g.a. omdømme:

§ 19:

Stk. 3. Klager over, at en revisor ved udførelsen af opgaver i henhold til § 1, stk. 2, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Disciplinærnævnet. *Det samme gælder klager over de i § 20, stk. 2, 2. pkt., nævnte forhold.* 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 Statsautorise-

rede Revisorer eller Foreningen Registrerede Revisorer FRR.

§ 20:

Stk. 2. Hvis en revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forømmelse i udøvelsen af sin virksomhed og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, kan Disciplinærnævnet begrænse den pågældendes adgang til at udøve lovpligtig revision eller frakende beskikkelsen på tid fra 6 måneder til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 22 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

Disciplinærnævn:

§ 23, 3. pkt.:

§ 20, stk. 2, 2. pkt., og § 22, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

Straffebestemmelsen:

§ 27, stk. 1:

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

§ 20:

Stk. 2. Hvis en revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forømmelse i udøvelsen af sin virksomhed og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, kan Disciplinærnævnet begrænse den pågældendes adgang til at udøve lovpligtig revision eller frakende beskikkelsen på tid fra 6 måneder til 5 år eller indtil videre. *Det samme gælder, hvis revisors omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret, at der er en nærliggende fare for, at revisor ikke vil varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde.* Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 22 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

Disciplinærnævn:

§ 23, 3. pkt.:

§ 20, stk. 2, 3. pkt., og § 22, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

Straffebestemmelsen:

§ 27, stk. 1:

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

Del 3 Revisorkommissionens overvejelser

Del 3 indeholder Revisorkommissionens drøftelser af følgende områder:

- Revisorlovens anvendelsesområde
- Definitioner i 8. direktivs artikel 2
- Uddannelse og eksamen
- Etiske regler
- Revisors omdømme
- Efteruddannelse
- Adgang til relevant information ved revisorskift
- Revisionsvirksomheder
- Underskriftsforhold

1. Revisorlovens anvendelsesområde

1.1. Direktivets bestemmelser

Anvendelsesområdet i henhold til 8. direktiv fremgår af artikel 1:

»I dette direktiv fastlægges regler for lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber.«

Direktivet har således et væsentligt smallere anvendelsesområde end den nugældende revisorlov. Der er dog ikke noget, der forhindrer, at man i Danmark fastsætter et bredere anvendelsesområde, da direktivet på dette område er et minimumsdirektiv.

1.2. Gældende danske regler

Den nugældende revisorlovs anvendelsesområde fremgår af revisorlovens § 1, stk. 2:

»Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.«

Revisorkommissionens har haft det nuværende anvendelsesområde som en mulig model for det kommende anvendelsesområde, hvilket følger af nedenstående overvejelser.

1.3. Revisorkommissionens forslag

Revisorkommissionen foreslår, at revisorlovens § 1, stk. 2 udformes således:

»Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.«

Revisorlovens anvendelsesområde er foreslået bredere end anvendelsesområdet i 8. direktiv, men smallere end det anvendelsesområde, som findes i den gældende revisorlov, idet anvendelsesområdet foreslås at omfatte alle erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

1.4. Revisorkommissionens overvejelser

1.4.1 Indledning

Den nugældende revisorlov

Ved ændring af revisorloven i 2003 - baseret på Revisorkommissionens betænkning nr. 1411 fra januar 2002 - ændredes anvendelsesområdet. Tidligere omfattede revisorloven nogle generelle bestemmelser om, at en revisor alene måtte beskæftige sig med virksomhed, som ikke var uforenelig med stillingen som revisor. Det betød bl.a., at der var en række aktiviteter, som ikke blev anset for forenelige med hvervet som revisor, herunder eksempelvis investeringsvirksomhed, kursusvirksomhed, salg af software, forlagsvirksomhed etc., hvis disse aktiviteter blev udøvet med henblik på at opnå indtjening. Disse regler blev også betegnet som bestemmelser om generel uafhængighed.

Ved ændringen af loven i 2003 blev uafhængighedskravene rettet konkret mod de tilfælde, hvor revisor afgiver erklæringer som offentlighedens tillidsrepræsentant, hvilket betyder, at revisorer og revisionsvirksomheders aktiviteter konkret er begrænset i forhold til, at revisor og revisionsvirksomheden m.fl. er uafhængige i relation til afgivelse af en erklæring eller en rapport.

Revisorloven omfatter alene statsautoriserede og registrerede revisorer, og da enhver kan afgive erklæringer og udarbejde rapporter til offentligheden, er det alene de erklæringer og rapporter, som afgives af statsautoriserede og registrerede revisorer i henhold til krav i lovgivningen eller ud fra ønske fra hvervgiver, der er omfattet af loven.

Det kan illustreres således:

Omfattet af revisorloven	Ikke omfattet af revisorloven
Afgivelse af erklæringer, som i henhold til lovgivning kræves afgivet af statsautoriserede eller registrerede revisorer	Afgivelse af erklæringer, som afgives af andre end statsautoriserede eller registrerede revisorer
Rapporter, som afgives af statsautoriserede eller registrerede revisorer, og som ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers brug	Rapporter, som afgives af andre end statsautoriserede eller registrerede revisorer.

	Assistance og rådgivning udført af statsautoriserede eller registrerede revisorer eller andre, der ikke medfører krav om udarbejdelse af erklæring, eller som udelukkende er til hvervrigers brug.
--	--

De erklæringer og rapporter, der typisk er omfattet af revisorloven, er ifølge erklæringsbekendtgørelsen:

Erklæringer mm. anført i erklæringsbekendtgørelsen	Beslægtede erklæringer og rapporter (eksempler)
Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber	Erklæringer på fusionsregnskaber, regnskaber ved indgang til likvidation
Erklæringer om gennemgang (review) af regnskaber	Erklæringer på mellembalance til brug for acontoudbytte
Erklæringer om assistance med regnskabsopstilling	Erklæringer ved assistance med udarbejdelse af specifikationshæfter, selvangivelser mm.
Øvrige erklæringer	Erklæringer på budgetter Selskabsretlige erklæringer som f.eks. vurderingsberetninger, udtalelser om fusions- og spaltningsplaner, bestyrelsens beretning ved kapitalforhøjelser etc.

At en erklæring eller rapport er omfattet af den gældende revisorlov indebærer bl.a., at:

- revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant ved udførelsen
- opgaverne skal udføres med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik, jf. § 2 stk. 2.
- opgaverne er omfattet af erklæringsbekendtgørelsen, jf. § 2, stk. 3
- opgaverne er omfattet af forsikringsdækning jf. § 3, stk. 1, nr. 6
- der er krav til revisor m.fl. om uafhængighed, jf. § 11
- der er krav til hvilken virksomhedsform, aktiviteten må udøves i, jf. § 12
- der er begrænsninger i relation til beregning af honorar, jf. § 13
- opgaverne er omfattet af offentligt tilsyn og kvalitetskontrol, jf. § 14
- klager over opgaver kan indbringes for Disciplinærnævnet, jf. § 19

Ved opdatering af revisorloven som følge af vedtagelsen af 8. direktiv vil der komme yderligere bestemmelser til, som kan få betydning for andet end revisionsstilfælde.

Et særligt problem er, at revisorloven (og i øvrigt også de danske revisionsstandards) alene anvender begrebet »erklæring«, uanset hvilken type opgaver revisor udfører og rapporterer resultatet af. Som omtalt nedenfor under IFAC standarderne, er begrebsrammen for revisors rapportering mere nuanceret, og krav og regler til rapportering er ikke ens for alle typer opgaver.

8. direktiv

8. direktiv omfatter som tidligere nævnt alene lovpligtig revision af årsregnskaber og koncernregnskaber, hvilket rejser spørgsmål om, hvorvidt der ved ajourføring af den danske revisorlov skal ske en indskrænkning i revisorlovens anvendelsesområde. Danmark vil dog have mulighed for at bibeholde det nuværende anvendelsesområde eller indskrænke dette uden, at det kun omfatter lovpligtig revision, idet 8. direktiv på dette punkt er et minimumsdirektiv, som ikke forhindrer, at vi i Danmark regulerer revisors øvrige erklæringer.

Det forventes i medfør af 8. direktivs artikel 21 og 26, at EU-Kommissionen vil adoptere de internationale standarder udstedt af IFAC i lighed med indførelsen af de internationale regnskabsstandarder (IFRS) på regnskabsområdet. Det vil formentlig betyde, at IFAC's etiske retningslinier (Code of Ethics) og internationale standarder for revision (International Standards on Auditing) vil udgøre en væsentlig del af detailreguleringen om uafhængighed og udførelse af revision.

IFAC standarderne

FSR og FRR er som medlemmer af IFAC forpligtet til at understøtte IFAC's opgave med at fremme udviklingen og styrkelsen af en revisorprofession med henblik på i offentlighedens interesse at levere ydelser af ensartet høj kvalitet. IFAC udgiver standarder og udtalelser vedrørende erklæringsopgaver med sikkerhed og beslægtede opgaver.

FSR's Revisionstekniske Udvalg (REVU) udsender på FSR's og FRR's vegne revisionsstandards (RS), der er i overensstemmelse med IFAC's tilsvarende internationale standarder (ISA'er). RS'er tilpasses om nødvendigt dansk lovgivning. Der vil alene blive tale om tilpasninger, såfremt lovgivningen er skærpende i forhold til indholdet i en ISA. De tilpasninger til dansk lovgivning, som foretages, vil være tydeligt markeret i RS'en. Endvidere udsendes RS'er vedrørende områder, som ikke er dækket af ISA'er.

Selvom den danske revisorlovs anvendelsesområde eventuelt indskrænkes, så det alene omfatter lovpligtig revision af årsregnskaber og koncernregnskaber, vil både statsautoriserede og registrerede revisorer, som er medlemmer af en af revisorforeningerne, være omfattet af en række standarder, der som minimum svarer til indholdet i de internationale standarder.

I bilag 1 er gengivet strukturen i IFAC's udgivelser, samt oversigten over standarder mm. pr. januar 2005. Strukturen i FSR's og FRR's standarder mm., jf. bilag 2 svarer i al væsentlighed til strukturen i IFAC's standarder mm., som også er gengivet i bilag 2.

Andre forhold

Revisorlovens krav har ikke været konsekvent og klart fortolket i relation til f.eks. Rigsrevisionen, Kommunernes Revision, interne revisorer i finansielle institutioner, og der er særlige undtagelsesbestemmelser for registrerede revisorer ansat i de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, der er tilknyttet eller drives under Dansk Landbrug eller Dansk Erhvervsgartnerforening. Dette bør overvejes i forbindelse med implementering af 8. direktiv i dansk revisorlovgivning.

Endvidere har Revisorkommissionen haft direktiv 2005/36/EF om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer for øje ved sine overvejelser omkring revisorlovens anvendelsesområde. Dette er omtalt nedenfor.

Direktiv om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer

Baggrund

Europaparlamentet og Rådet vedtog den 7. september 2005 direktiv 2005/36/EF om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. Direktivet skal være gennemført i national ret senest den 20. oktober 2007. Som det fremgår nedenfor har Revisorkommissionen overvejet direktivets betydning i relation til valg af anvendelsesområde.

Også det kommende og meget omdiskuterede servicedirektiv vil kunne få indflydelse på revisorloven. Revisorkommissionen har dog ikke drøftet servicedirektivet, da dette først forventes endeligt vedtaget i løbet af efteråret 2006. Det er endnu uafklaret, hvordan dette direktiv spiller sammen med direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer samt 8. direktiv.

Formålet med direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer er fjernelse af hindringer for den frie bevægelighed for personer og tjenesteydelser

inden for EU. Midlet er, at et medlemsland, der har lovreguleret adgangen til udøvelsen af et bestemt erhverv, skal anerkende de erhvervsmæssige kvalifikationer, der er opnået i et andet medlemsland, og som giver adgang til at udøve det samme erhverv.

Direktivet er horisontalt og har således virkning for alle erhverv, der er lovreguleret, med mindre erhvervet direkte er undtaget i medfør af direktivet. Det fremgår af direktivets præambel nr. 42, som uddyber art. 2, stk. 3, at direktivet ikke finder anvendelse, hvis der i et særskilt fællesskabsinstrument er indført specifikke bestemmelser på samme område. Dette er tilfældet for revisorers vedkommende i det nye 8. direktiv. Lovpligtig revision, der udføres i henhold til 8. direktiv, vil derfor være undtaget fra bestemmelserne i direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer.

Forholdet mellem 8. direktiv og direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer

Anvendelsesområdet i 8. direktiv er beskrevet således:

»I dette direktiv forstås ved:

»lovpligtig revision«en revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber i det omfang, dette kræves i fællesskabsretten«.

Direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer omfatter således ikke de revisionsydelser, der falder ind under denne definition, dvs. typisk ydelser, der er krævet i 4. og 7. selskabsdirektiv. Andre revisions- eller erklæringsydelser (dvs. ydelser, der ikke er krævet i fællesskabsretten), der efter national lovgivning kræves udført af en beskikket revisor (statsautoriseret eller registreret revisor), vil derimod være omfattet af bestemmelserne i direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer, medmindre de er direktivbundne.

I Danmark vil det efter den gældende lovgivning betyde, at en lang række erklæringsydelser, der i dag alene kan udføres af en beskikket revisor, vil blive omfattet af bestemmelserne i direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. Det gælder en række af de erklæringer, der er omfattet af erklæringsbekendtgørelsen, og som anvendes på f.eks. det selskabsretlige område.

Betydning for anvendelsesområdet i revisorloven

Betydningen af, at anvendelsesområdet i 8. direktiv og i den danske revisorlov er forskelligt, vil blive større som følge af direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. Kun hvis man ved den kommende lovændring af revisorloven vælger et anvendelsesområde, der defineres som i 8. direktiv, dvs. alene

som fællesskabsretligt defineret lovpligtig revision, vil den danske lovgivning arbejde synkront med fællesskabslovgivningen, og eventuelle problemer, der vil kunne opstå som følge af den forskellige fællesskabsretlige tilgang i de to direktiver, vil kunne undgås.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ikke anmodet Revisorkommissionen om at udtale sig om direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. Det er dog Revisorkommissionens opfattelse, at direktivets indflydelse på den danske revisorlovgivning må inddrages i forbindelse med netop diskussionen om revisorlovens anvendelsesområde.

Det samme gælder det foran omtalte servicedirektiv, der dog endnu ikke er endeligt vedtaget. Det vil muligvis være nødvendigt at revurdere diskussionen om anvendelsesområdet afhængigt af, hvilken indflydelse det kommende servicedirektiv får på revisorlovgivningen.

Direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer ændrer ikke situationen i forhold til i dag for så vidt angår EU-godkendte revisorer, der ønsker at *etablere* sig i Danmark og udøve deres erhverv her. Efter en vurdering og evt. egnethedsprøve vil de kunne blive beskikket i Danmark og udøve deres erhverv på linie med andre beskikkede revisorer.

For så vidt angår EU-godkendte revisorer, der ønsker at udøve *midlertidige og lejlighedsvis tjenesteydelser* i Danmark, ændrer direktivet derimod situationen, jf. art. 5 i direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer, som lyder:

»1. Med forbehold af særlige bestemmelser i fællesskabsretten samt art. 6 og 7 i dette direktiv må medlemsstaterne ikke af grunde, der vedrører erhvervsmæssige kvalifikationer, begrænse den frie udveksling af tjenesteydelser i en anden medlemsstat,

- a) hvis tjenesteyderen er lovligt etableret i en medlemsstat med henblik på at udøve samme erhverv i denne medlemsstat (etableringsstaten), og
- b) [vedrører ikke-lovregulerede erhverv].

2. Bestemmelserne i dette afsnit finder kun anvendelse i tilfælde, hvor tjenesteyderen flytter til værtsmedlemsstatens område for midlertidigt og lejlighedsvis at udøve det erhverv, der er omhandlet i stk. 1.

Tjenesteydelsens midlertidige og lejlighedsvis karakter vurderes fra sag til sag især på baggrund af ydelsens varighed, hyppighed, periodicitet og kontinuitet.

3. [Vedrører disciplinærbestemmelser]«

Konkret vil det betyde, at

- en EU-godkendt revisor der er etableret i et andet medlemsland ikke i Danmark vil kunne udøve lovpligtig revision, som er fællesskabsretligt defineret.
- tjenesteydelsen skal udføres på værtslandets territorium
- tjenesteydelsen skal udføres under *egen titel* (dvs. hjemlandets titel).

For så vidt angår revisorers mulighed for at udøve *rådgivningsydelser* er situationen uændret. Revisorers rådgivningsydelser er ikke reguleret i revisorloven. En EU-revisor fra et andet EU-land vil som følge heraf på linie med alle andre kunne tilbyde sådanne rådgivningsydelser til danske borgere og virksomheder.

Revisorkommissionens overvejelser

Revisorkommissionen har overvejet, om det forhold, at der på tjenesteydelsesbasis vil kunne udføres erklæringsopgaver af EU-godkendte revisorer fra andre EU-lande under hjemlandets titel, skal tillægges en sådan vægt, at det skal indgå i de principielle overvejelser, der i øvrigt har været omkring valget af modeller vedrørende revisorlovens fremtidige anvendelsesområde.

Revisorkommissionen er opmærksom på, at der i dansk lovgivning kun kan stilles krav om, at en revisionshandling foretages af en beskikket (statsautoriseret eller registreret) revisor, hvor der er tale om lovpligtig revision i henhold til fællesskabsretten. Dette betyder, at en lang række love, hvori det foreskrives, at en statsautoriseret eller registreret revisor skal afgive erklæring (f.eks. over for det offentlige), vil være i strid med EU-retten, med mindre de justeres, så erklæring udover af en beskikket revisor også vil kunne afgives af en udenlandsk revisor, der er berettiget til at udøve sit erhverv i Danmark.

Kommissionen har imidlertid fundet, at de overvejelser af mere principiel karakter, man tillægger brugernes anvendelse af erklæringer, vejer tungere end muligheden for, at en EU-revisor på tjenesteydelsesbasis får mulighed for på lige fod med beskikkede revisorer at afgive sådanne erklæringer, der ligger udenfor området af lovpligtig revision.

Man er i den forbindelse opmærksom på, at tjenesteyderen skal flytte til medlemsstaten for midlertidigt og lejlighedsvis at udøve erhvervet der, at erklæringen afgives under hjemlandets titel, samt at personen ved afgivelse af en erklæring, som de omhandlede, der falder inden for revisorlovens anvendelsesområde, vil være underlagt de danske disciplinærbestemmelser.

Herudover giver direktivet mulighed for, at der nationalt kan stilles krav om, at tjenesteyderen i forbindelse med en registrering hos de kompetente myndigheder afgiver en række oplysninger, herunder bevis for sine erhvervmæssige kvalifikationer og en attestation for, at tjenesteyderen er lovligt etableret i en medlemsstat og lovligt kan udøve sit erhverv dér. Direktivet giver ligeledes mulighed for at stille krav om, at tjenesteyderen giver en række oplysninger til modtageren af tjenesteydelsen i værtslandet, herunder oplysninger om titel og uddannelse i hjemlandet samt eventuel forsikringsdækning. Personen vil i øvrigt være underlagt sit hjemlands nationale regler.

Revisorkommissionen har derfor valgt *ikke* at tillægge direktiv om anerkendelse af erhvervmæssige kvalifikationer afgørende betydning ved valget af model for revisorlovens anvendelsesområde.

Forbrugerbeskyttelse

Ved at indsnævre anvendelsesområdet i forhold til loven i dag, hvor anvendelsesområdet omfatter samtlige revisors erklæringer, der ikke udelukkende er til hvervgiverens eget brug, kan der opstå det problem, at brugeren af revisors ydelser har svært ved at gennemskue, hvorvidt en erklæring fra en revisor er omfattet af loven. Revisorkommissionen er derfor af den opfattelse, at det klart skal fremgå af erklæringen, hvorvidt det er en erklæring, der er omfattet af revisorloven eller ej. Spørgsmålet er herefter, på hvilken måde dette skal fremgå. Se Revisorkommissionens overvejelser nedenfor.

Hvis en erklæring afgives af statsautoriserede og registrerede revisorer, som er medlem af foreningerne FSR og FRR, skal de standarderklæringer, som fremgår af revisions-, review- og andre erklæringsstandarter, benyttes. Af disse standarderklæringer fremgår det tydeligt, at det er en erklæring, som er afgivet med høj eller begrænset grad af sikkerhed.

Hvis en erklæring derimod afgives af revisorer, der ikke er medlemmer af foreningerne, vil disse ikke nødvendigvis benytte sig af de standardformuleringer, som følger af de danske eller internationale erklæringsstandarter. En sådan regel vil indebære, at erklæringer, der - måske fejlagtigt - fremstår som afgivet med sikkerhed, eller som tilsigter at give brugeren indtryk af at være afgivet med sikkerhed, vil være omfattet af revisorloven og dermed af reglerne om uafhængighed, disciplinærsystem mv.

Revisorkommissionens overvejelser

Med henblik på at finde en løsning på de ovenstående problemer har nedenstående scenarier været drøftet. Revisorkommissionen har valgt ikke at se på en ændring af erklæringsbekendtgørelsen, da dette vil skabe flere danske særregler.

1. En definition i Revisorloven

En mulig løsning kunne være i loven at definere begrebet »erklæringer med høj eller begrænset grad af sikkerhed«. Mod denne løsning taler, at typerne af disse erklæringer vil blive fastlagt uden mulighed for senere ændringer, indtil loven eventuelt ændres igen. Afgrænsningen af erklæringer med sikkerhed overfor andre erklæringer vil formentlig ændres løbende, hvorfor der ofte vil skulle ske en lovændring, hvis der skal være overensstemmelse mellem loven og praksis.

2. Lovbemærkninger

Det skal naturligvis fremgå af lovbemærkningerne, hvad der forstås ved en erklæring med høj grad og begrænset grad af sikkerhed. Der skal gives eksempler på, hvad der falder inden og uden for lovens rammer.

Dette vil dog sandsynligvis ikke hjælpe modtageren af erklæringen, som må formodes kun at se på den modtagne erklæring, hvorfor dette ikke anses for en løsning af problemstillingen.

Erklæringer til offentlige myndigheder

Som tidligere nævnt afgiver statsautoriserede og registrerede revisorer i dag en lang række andre erklæringer end revisionserklæringer. For en stor del af disse erklæringer er der krav om indsendelse til forskellige offentlige myndigheder.

Ved en ændring af revisorlovens anvendelsesområde til erklæringer med sikkerhed kan der opstå usikkerhed omkring, hvorvidt erklæringer til offentlige myndigheder vil være inden eller uden for lovens anvendelsesområde. Med hensyn til lovpligtige eller i praksis krævede erklæringer til offentlige myndigheder er udgangspunktet, at myndighederne ønsker sikkerhed for, at erklæringsemnet er udarbejdet i overensstemmelse med de relevante krav. Derfor er udgangspunktet, at offentlige myndigheder ønsker erklæringer med sikkerhed.

Hvis en myndighed kræver, at det er en statsautoriseret eller registreret revisor, som underskriver en erklæring, må det formodes, at myndigheden selv har en forventning om, at erklæringen er inden for revisorlovens anvendelsesområde. Valg af en model, der alene omfatter erklæringsafgivelse med sikkerhed, indebærer at

de omtalte erklæringer skal afgives med enten høj grad eller begrænset grad af sikkerhed for at være omfattet af loven.

Som eksempler på erklæringer til offentlige myndigheder afgivet med henholdsvis høj eller begrænset grad af sikkerhed kan nævnes:

- Revisorerklæring til brug for opgørelse af tilskud til selvejende institutioner (høj grad af sikkerhed).
- Revisorerklæring til brug for gennemgang af et årsregnskab for en institution (begrænset grad af sikkerhed).

1.4.2. Muligheder

Den nugældende revisorlov omfatter, som anført ovenfor, erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke alene er bestemt til hvergi-verens eget brug. Kravene til udformningen af disse erklæringer er nærmere reguleret i erklæringsbekendtgørelsen.

Der er dog ikke en nærmere definition af, hvad der forstås ved en erklæring eller rapport.

Begrebet »erklæring« dækker over en lang række forskellige typer af skriftlige rapporteringer fra revisor, og som yderpunkter kan nævnes revisionspåtegning på et lovpligtigt årsregnskab, hvor kravene til det udførte arbejde er meget omfattende, og hvor der afgives en konklusion med høj grad af sikkerhed, og i den anden ende af spekteret en assistance erklæring på et perioderegnskab, hvor kravene til det udførte arbejde er begrænsede, og hvor der ikke gives nogen konklusion, og dermed heller ikke nogen grad af sikkerhed.

Der kan endvidere, som følge af den manglende definition på begrebet »erklæring« og »rapport« opstå en række tvivlstilfælde i relation til, om der rent faktisk er tale om en erklæring eller rapport, der er omfattet af loven. Det foreslås derfor, at begrebet »rapport« ikke længere fremgår af lovgivningen.

Ved implementering af 8. direktiv kan det overvejes, om anvendelsesområdet skal ændres. Der synes umiddelbart at være følgende muligheder:

1. Revisorloven omfatter alene revisors lovpligtige revision af årsrapporter, herunder evt. koncernregnskaber
2. Revisorloven omfatter revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed (revision og review, svarende til begrebet assurance engagements iflg. IFAC)

Revisorloven omfatter alle revisors erklæringer eller rapporter, der ikke kun er til hvervsgiverens brug, som i dag.

Såfremt model 2 eller 3 vælges, bør der under alle omstændigheder foretages en tydeliggørelse af de forskellige typer af erklæringsopgaver (høj/begrænset grad af sikkerhed, inden for/uden for begrebsrammen for revisors erklæringer) samt ske en tilpasning af revisorlovens (og FSRs standarders) terminologi.

En sådan tydeliggørelse og opdeling af erklæringsopgaver vil for det første muliggøre, at revisorlovens uafhængighedsbestemmelser og øvrige kvalitetskrav tilpasses til typen af erklæringsopgaven, ligesom det vil fremtidssikre loven ved at adskille revisors rapportering til IFACs begrebsramme og standarder.

Hvilke faglige standarder skal være gældende?		
Modeller	SR-ere og RR-ere	Andre sagkyn-dige og ikke godkendte revisorer
1. Revisorloven omfatter alene lovpligtig revision	ISA-erne	Formentlig ingen
2. Revisorloven omfatter erklæringer med sikkerhed (revision, review og erklæringer med høj eller begrænset grad af sikkerhed)	ISA, ISRE og ISAE	Formentlig ingen
3. Revisorloven omfatter alle erklæringer eller rapporter, der ikke kun er til hvervgiverens brug		Formentlig ingen

Nedenstående afspejler de overvejelser Revisorkommissionen har gjort sig vedrørende anvendelsesområdet ved implementering af 8. direktiv.

1.4.3. Revisorkommissionens overvejelser

8. direktivs definition dækker kun lovpligtig revision af årsregnskaber og koncernregnskaber (statutory audit). Dette betyder, at en lang række opgaver, hvor der i dag afgives en erklæring, ikke er omfattet af direktivet. Således er f.eks. revision af en halvårsrapport ikke omfattet af direktivet.

Revisorkommissionen er af den opfattelse, at man tog et stort skridt ved sidste lovændring i 2003, hvorefter rådgivning ikke længere er omfattet af loven. Ved den nævnte ændring blev anvendelsesområdet indsnævret til lovpligtig revision

samt revisors erklæringsafgivelse. Revisorkommissionen var på det tidspunkt betænkelig ved at indsnævre området herudover, da dette også kunne give anledning til yderligere fortolkningstvivl.

Siden den nye revisorlov trådte i kraft den 1. september 2003 har det forhold, at samtlige revisors erklæringer er omfattet af loven, imidlertid vist sig uhensigtsmæssigt navnlig i forhold til uafhængighedsbestemmelserne i loven.

Revisorkommissionen har overvejet en yderligere indsnævring af området. Nogle vil mene, at et bredt anvendelsesområde giver en bedre beskyttelse, andre ser ulemper i forhold til uafhængighedsproblematikken.

Revisorkommissionen lægger vægt på, at man tager højde for den danske erhvervsstruktur med mange små virksomheder. Det er således Revisorkommissionens opfattelse, at bl.a. SKAT lægger vægt på, at der er en underskrift fra en statsautoriseret eller registreret revisor på de dokumenter, SKAT modtager.

Statsautoriserede og registrerede revisorer i Danmark forbindes i dag med en høj faglig kvalitet. Revisorkommissionen har ved valg af anvendelsesområdet lagt vægt på, at dette også skal være gældende fremover.

Samtidig har Revisorkommissionen undersøgt, om der ville kunne ske en konkurrenceforvridning set i forhold til udenlandske revisorer, hvis man bibeholdt anvendelsesområdet, som det er i dag.

Revisorkommissionen lægger vægt på, at en indsnævring af anvendelsesområdet vil få betydning for omfanget af kvalitetskontrol samt Disciplinærnævn mv.

Revisorkommissionen finder imidlertid, at de nuværende regler gør det vanskeligt at sondre mellem de opgaver, der hører ind under erklæringsopgaver, og de, der ikke gør. Denne problemstilling opstår for eksempel i forbindelse med due diligence opgaver, hvor revisorer udarbejder notater samt i forbindelse med syns og skønsopgaver.

Revisorkommissionen finder, at forskellen mellem erklæringer, der er inden for og uden for lovens anvendelsesområde, bør afhænge af graden af den sikkerhed, som erklæringen afgives med.

Man er dog samtidig opmærksom på, at brugere kan have svært ved sondre mellem erklæringer, alene på baggrund af den grad af sikkerhed erklæringen afgives

med. Revisorkommissionen forudsætter derfor, at det af udformningen af erklæringen fremgår, om den er omfattet af revisorloven, dels ved beskrivelsen af det udførte arbejde, og dels ved, at der udtrykkes en konklusion.

For revisoren selv burde det ikke være et problem at se, om erklæringen er omfattet af loven eller ej.

Revisorkommissionen er opmærksom på vigtigheden af at få afklaret og i bemærkningerne beskrevet de gråzoner, der måtte være for at undgå tvivls-spørgsmål i forbindelse med lovgivningsarbejdet og den senere fortolkning. Revisorkommissionen har derfor i forbindelse med formuleringen af et udkast til en bestemmelse om anvendelsesområdet og bemærkninger hertil tilstræbt en eksemplificering i bemærkningerne.

1.4.4. Revisorkommissionens konklusion og begrundelse herfor

Revisorkommissionen har valgt i sit videre arbejde at tage udgangspunkt i begrebsrammen, som beskrevet nedenfor (se også bilag 3) og finder, at denne udgør et hensigtsmæssigt grundlag for afgrænsningen af revisorlovens anvendelsesområde. Det er Revisorkommissionens opfattelse, at revisorloven alene bør omfatte revisors afgivelse af erklæringer – med henholdsvis en høj og begrænset grad af sikkerhed.

Afgørende for, om en erklæring er omfattet af revisorloven, er således, at den udtrykker en grad af sikkerhed.

Revisorkommissionen har drøftet, om man skal sondre mellem erklæringer med høj grad af sikkerhed og erklæringer med begrænset grad af sikkerhed, uanset at begge typer erklæringer foreslås omfattet af revisorloven. Man er således opmærksom på, at der i IFAC's regelsæt er forskelle i kravene til uafhængighed og omfanget af det stykke arbejde, der skal udføres ved afgivelsen af de to typer erklæringer. Revisorkommissionen har drøftet, om det nævnte forhold skal have betydning for revisorlovens uafhængighedsregler. Der henvises herom til Del 4, afsnit 2.

Nedenfor er fremført en række forhold ved de tre modeller, som har været afgørende for Revisorkommissionens forslag til valg af model, som fører frem til valg af model 2:

Model 1

Der kunne umiddelbart være visse fordele knyttet til at vælge model 1, som ville svare til det reguleringsomfang, som 8. direktiv omfatter.

Blandt de fordele, der kunne være knyttet til at vælge model 1, kan nævnes:

- En direktivkonform lovgivning
- Maksimal liberalisering og dermed mulighed for begrænset/lempelig regulering af erklæringsafgivelse fra revisorer
- Kravene til revisors erklæringer vil - for statsautoriserede og registrerede revisorer, som er medlem af revisorforeningerne - være i overensstemmelse med de internationale revisionsstandards, og dermed vil eventuelle uoverensstemmelser mellem de internationale og danske krav elimineres
- Begrænset regulering af revisors andre erklæringer end revisionspåtegninger på det lovpligtige årsregnskab kan føre til øget konkurrence fra andre erhvervsgrupper

Revisorkommissionen har - uanset ovenstående umiddelbare fordele - valgt at indstille, at man ikke blot minimumsimplementerer, dvs. benytter anvendelsesområdet i direktivet, der alene omfatter lovpligtig revision af den lovkrævede årsrapport.

Det skyldes bl.a., at ved valg af model 1 ville alle andre erklæringer afgivet af statsautoriserede og registrerede revisorer ikke være omfattet af revisorlovens bestemmelser, hvilket som tidligere nævnt ville indebære, at disse erklæringer ikke ville være omfattet af krav om:

- form og indholdskrav i erklæringsbekendtgørelsen, jf. § 2, stk. 3
- forsikringsdækning, jf. § 3, stk. 1, nr. 6
- revisors m.fl. uafhængighed, jf. § 11
- offentligt tilsyn og kvalitetskontrol, jf. § 14
- indbringelse for Disciplinærnævnet, jf. § 19

I Revisorkommissionen har der også været fokus på, at de danske revisorer fortsat skal have et højt fagligt niveau. Ved at indsnævre anvendelsesområdet til kun den lovpligtige revision kan man risikere, eftersom at ovenstående krav ikke længere ville være gældende for øvrige erklæringer, at nogle revisorer måske ville slække på kvaliteten mv. for disse opgaver.

Som følge af ophævelse af revisionspligten for små selskaber med virkning fra 2006, vil eventuel reviewerklæring på disse regnskaber ved valg af model 1 indebære, at disse erklæringer ikke ville være omfattet af revisorloven.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i forbindelse med forberedelsen af lovændringer til årsregnskabsloven og selskabslovene, der blev vedtaget den 21. marts 2006, udført en analyse af, hvilke erklæringer statsautoriserede og registrerede revisorer afgiver i henhold til love og bekendtgørelser samt administrativ praksis. Analysen viser, at statsautoriserede og registrerede revisorer afgiver en lang række andre erklæringer end revisionserklæringer på årsrapporter.

I tillæg hertil afgiver statsautoriserede og registrerede revisorer en række andre erklæringer efter anmodning fra virksomheder eller andre, f.eks. i forbindelse med perioderegnskaber, delårsrapporter og budgetter.

Valg af model 1 ville derfor umiddelbart indebære, og at en meget begrænset del af statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer ville være omfattet af den danske revisorlovgivning.

Statsautoriserede og registrerede revisorer, der er medlemmer af de respektive revisorforeninger, vil qua deres medlemskab være forpligtet til at følge de standarder, som foreningerne har udstedt, herunder også de internationale standarder udstedt af IFAC. Der vil dermed være en betydelig og omfattende regulering af erklæringer afgivet af disse revisorer.

Imidlertid vil statsautoriserede og registrerede revisorer, der ikke er medlemmer af foreningerne, formelt set ikke være forpligtet til at følge disse faglige standarder direkte. Hermed menes, at disse revisorer kan vælge alternative formuleringer mv. ved erklæringsafgivelsen, som kan være uoverskuelige for brugerne af revisors ydelser. Det understreges dog, at alle revisorer – uanset medlemskab af en af revisorforeningerne – ved erklæringsafgivelse skal overholde god revisorskik, jf. revisorlovens § 2, stk. 2 og 3.

Da statsautoriserede og registrerede revisorers afgivelse af erklæringer i dag sker i overensstemmelse med den nugældende revisorlovs krav om, at revisor er »offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelsen« af erklæringsopgaverne, og da der endvidere i revisorloven er de ovenfor angivne fordele for modtagerne af erklæringerne (forsikringsdækning, uafhængighedskrav, tilsyn, disciplinærbestemmelser), har Revisorkommissionen vurderet, at modtagerne af erklæringerne ville definere deres egne krav, hvis sådanne erklæringer ikke omfattedes af loven. Det vil f.eks. gælde pengeinstitutter samt offentlige myndigheder.

Valg af model 1 ville dermed formentlig medføre en mangfoldighed af forskellige krav til erklæringer, hvilket ud fra Revisorkommissionens vurdering ville

være uhensigtsmæssigt på nuværende tidspunkt. Med udgangspunkt heri finder Revisorkommissionen, at det vil være at foretrække, at kravene til revisors erklæringsafgivelse til andre end hvervgiver reguleres i sammenhæng, hvilket taler for model 2.

Revisorkommissionen har søgt information om, hvorledes situationen er i andre EU lande, herunder hvilket anvendelsesområde andre EU lande forventes at vælge ved implementeringen af 8. direktiv. Der foreligger efter Revisorkommissionens oplysninger ikke nogen detaljerede og pålidelige oversigter herom.

Endvidere har Revisorkommissionen undersøgt, hvorledes de øvrige nordiske lande ser på anvendelsesområdet ved implementeringen af 8. direktiv, idet en ensartethed inden for Norden ville være hensigtsmæssig. Dog har Revisorkommissionen erfaret, at de øvrige nordiske lande ikke er så langt i implementeringsprocessen endnu, at de kan give et konkret svar herpå.

Ligeledes finder Revisorkommissionen det betænkeligt, at Disciplinærnævnets betydning vil blive væsentligt svækket, hvis anvendelsesområdet begrænses for meget.

Afslutningsvis er Revisorkommissionen opmærksom på, at især mindre virksomheder vil få udført opgaver, som i givet fald vil falde uden for revisorlovens område.

Samlet set er det derfor Revisorkommissionens vurdering, at der vil være begrænset interesse eller måske ligefrem modstand fra modtagerne og brugerne af erklæringer fra revisorer for et forslag om at undtage disse erklæringer fra regulering i revisorloven. Revisorkommissionen vurderer, at der vil være risiko for en meget spredt og usammenhængende regulering af revisors erklæringsafgivelse, såfremt alene lovpligtig revision reguleres i revisorloven.

På baggrund af ovenstående anbefaler Revisorkommissionen, at revisorloven ikke får et anvendelsesområde eller et reguleringsomfang, der svarer til 8. direktiv.

Model 3

I model 3 vil revisorloven fortsat omfatte alle former for erklæringer (med og uden sikkerhed) fra revisor, der ikke alene er til hvervgivers eget brug.

Model 3 ville dermed indebære, at det fortsat ville være samme regelsæt, som regulerer afgivelse af revisionserklæringer med høj grad af sikkerhed, og eksempelvis assistance erklæringer, hvor revisor ikke har udført hverken revision eller review, og dermed heller ikke afgiver erklæring med en konklusion med sikkerhed.

Det forhold, at det grundlæggende ville være samme regelsæt som i dag, og dermed ikke kræve omstilling eller ændring, kan nævnes som en fordel ved model 3.

Offentlighedens tillid til revisionserklæringer på selskabers årsrapporter er meget vigtig, og de seneste års udvikling har vist, at såvel EU, nationale lovgivere som revisorprofessionen har foretaget mange opstramninger af kravene til omfanget af revisors arbejde, revisors rapportering, revisors uafhængighed og lignende i forbindelse med revisionsopgaver.

Det er Revisorkommissionens vurdering, at den udvikling vil fortsætte, hvilket vedtagelsen af 8. direktiv er et synligt bevis på, alt med henblik på fortsat at bevare offentlighedens tillid til reviderede årsrapporter.

I den anden ende af spektret udfører revisorer ofte assistance med opstilling af f.eks. årsregnskaber og perioderegnskaber for personligt drevne virksomheder og små selskaber, der fra 2006 ikke længere skal have udført revision.

Når revisor udfører denne form for assistance, er der krav om, at revisor forsyner materialet med en erklæring, medmindre det alene er til hvervgivers eget brug, særligt når revisors navn associeres med materialet, idet modtagere af materialet skal have klarhed om, hvilket omfang revisors assistance og arbejde har haft.

Modtagerne af materialet, som er resultatet af disse assistanceopgaver, er ofte en begrænset kreds, og det vedrører sjældent emner, der har den brede offentligheds interesse.

Det er Revisorkommissionens vurdering, at det vil være uhensigtsmæssigt fortsat at lade revisorloven, og dermed grundlæggende samme krav om forsikringsdækning, tilsyn, uafhængighed og disciplinærbestemmelser, omfatte et så bredt spekter af revisors arbejdsopgaver.

Kravene til revisor ved udførelse af revision stiger, og samtidig har erhvervslivet behov for professionel assistance fra revisorer, der ikke er omfattet af unødige skrappe krav, som gør ydelsen unødigt dyr.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at der vil ske en konkurrenceforvriddning, hvis man bevarer status quo. Revisorer registreret i Danmark vil være omfattet af skærpede krav i forhold til deres internationale kolleger, der vil få adgang til det danske marked på helt andre lempeligere vilkår ved f.eks. udførelse af assistanceopgaver og lign.

Hvis modtagerne lægger vægt på revisors uafhængighed mm., vil virksomheden eller eventuelt brugerne/modtagerne kunne kræve, at revisor udfører tilstrækkeligt arbejde til at kunne afgive en erklæring med sikkerhed, dvs. hvor der udtrykkes en konklusion om erklæringsemnet og -indholdet (som i henhold til model 2 fortsat vil være omfattet af revisorloven).

På baggrund af ovenstående vil Revisorkommissionen ikke anbefale, at revisorlovens nuværende anvendelsesområde opretholdes.

Model 2

Valg af model 2 indebærer en ændring i forhold til den gældende lov, hvilket dermed vil indebære en omstilling, som dog af Revisorkommissionen vurderes at være begrænset.

I forhold til det gældende anvendelsesområde vil der for brugerne kunne være enkelte tilfælde, hvor brugerne af erklæringerne har forventning om, at de vil kunne klage over erklæringen til Disciplinærnævnet, eller at revisors arbejde som grundlag for erklæringen ville være omfattet af kvalitetskontrol mm.

Revisorkommissionen har dog vurderet, at disse ulemper er meget begrænsede i forhold til de fordele, der er knyttet til valg af model 2. Model 2 vil således indebære, at erklæringer, der ikke indeholder en konklusion, og dermed ikke udtrykker nogen grad af sikkerhed, ikke længere vil være omfattet af lovgivningen.

Disse erklæringer vil dog for revisorer, der er medlemmer af revisorforeningerne, fortsat være omfattet af internationale og danske standarder mm.

De uafhængighedskrav, som er indeholdt i revisorloven, og som i dag stiller ens krav til uafhængigheden, uanset hvilken type erklæring der er tale om, rummer allerede i dag visse uhensigtsmæssigheder. Der stilles f.eks. i dag skrappe krav til uafhængighed for assistanceopgaver i forhold til det, som IFAC's regelsæt kræver.

Dette kunne løses ved at have to eller tre forskellige sæt af regler om uafhængighed, som skulle knytte sig til de forskellige typer af erklæringer, der afgives. Dette anses dog for uhensigtsmæssigt, da det ville gøre revisorloven særdeles kompliceret at overskue.

I stedet for har Revisorkommissionen vurderet, at model 2 kan give en større grad af klarhed i relation til hvilke erklæringer, der er omfattet af loven, og at ulemperne i relation til, at en del erklæringer ikke længere vil være omfattet af loven, vil være meget begrænsede.

Hvis model 2 vælges, betyder det - som anført -, at visse »erklæringer« og rapporter ikke længere vil være omfattet af revisorloven, idet loven alene ville omfatte erklæringer med sikkerhed.

Lovens § 1, stk. 2 kunne i givet fald tænkes formuleret således:

Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Nedenstående skema eksemplificerer, hvilke erklæringer som ved den nugældende revisorlov er omfattet af loven sammenholdt med forslag til ny revisorlov.

	Den nugældende revisorlov	Forslag til ny revisorlov
Lovbestemmelse	Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.	Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.«
Eksempler på erklæringer og rapporter, som er omfattet af loven	Revisionspåtegning på en lovpligtig årsrapport Revisionspåtegning på ikke lovpligtige regnskaber Reviewerklæring på årsrapport, delårsrapport eller regnskab	Revisionspåtegning på en lovpligtig årsrapport Revisionspåtegning på ikke lovpligtige regnskaber Reviewerklæring på årsrapport, delårsrapport eller regnskab

	Den nugældende revisorlov	Forslag til ny revisorlov
	Andre erklæringer, der afgives med høj eller begrænset grad af sikkerhed (f.eks. selskabsretlige erklæringer i forbindelse med apportindskud, kapitalforhøjelser mm.) Erklæringer om udført assistance, f.eks. i forbindelse med at revisor opstiller et regnskab på baggrund af bogføringen, og hvor revisor ikke foretager revision eller review, og derfor heller ikke afgiver en konklusion, hvor der udtrykkes nogen grad af sikkerhed. Rapportering som resultat af udførelse af visse aftalte arbejdshandlinger, hvor rapporteringen ikke alene tilgår hvervgiver, men hvor der ikke er udført revision eller review, og derfor heller ikke afgives en konklusion, hvor der udtrykkes nogen grad af sikkerhed.	Andre erklæringer, der afgives med høj eller begrænset grad af sikkerhed (f.eks. selskabsretlige erklæringer i forbindelse med apportindskud, kapitalforhøjelser mm.)
Eksempler på erklæringer og rapporter, som ikke er omfattet af loven		Erklæringer om udført assistance, f.eks. i forbindelse med at revisor opstiller et regnskab på baggrund af bogføringen, og hvor revisor ikke foretager revision eller review, og derfor heller ikke afgiver en konklusion hvor der udtrykkes nogen grad af sikkerhed.

	Den nugældende revisorlov	Forslag til ny revisorlov
	Øvrige erklæringer og rapporter, afgivet eller udarbejdet af revisor, som alene er til hvervgivers eget brug.	Rapportering som resultat af udførelse af visse aftalte arbejdshandlinger, hvor rapporteringen ikke alene tilgår hvervgiver, men hvor der ikke er udført revision eller review, og derfor heller ikke afgives en konklusion, hvor der udtrykkes nogen grad af sikkerhed. Øvrige erklæringer og rapporter, afgivet eller udarbejdet af revisor, som alene er til hvervgivers eget brug.

Valg af model 2 vil således indebære, at blandt andet følgende »erklæringer« og rapporter ikke længere vil være omfattet af revisorloven, med mindre det klart fremgår af erklæringen, at den er afgivet med en grad af sikkerhed:

Assistance:

- Erklæring om assistance med opstilling af periode- eller årsregnskab for en virksomhed
- Erklæring om assistance med udarbejdelse af specifikationshæfte til et regnskab
- Erklæring om assistance med udarbejdelse af skatteopgørelse for virksomheder og personer
- Erklæring om assistance med udarbejdelse af budgetter

Aftalte arbejdshandlinger:

- Rapportering til långivere vedrørende udførelse af aftalte arbejdshandlinger i relation til en factoring aftale
- Rapportering til virksomheden og långiver vedrørende sale and lease back transaktioner
- Rapportering til advokatrådet i relation til kontrol af advokaters klientkontomidler
- Rapportering til Statens Indkøbscentral vedrørende indrapportering af omsætning

Erklæringer i forbindelse med assistanceopgaver, som er omfattet af den nugældende revisorlov, men som ikke længere vil være omfattet af revisorloven, ved-

rører bl.a. opgaver, hvor revisor opstiller et regnskab på baggrund af virksomhedens bogføring. Ved sådanne assistanceopgaver udfører revisor ikke revision eller review (gennemgang), og derfor afgiver revisor heller ikke en erklæring, som udtrykker nogen grad af sikkerhed. I stedet udtrykker erklæringen blot, at revisor har udført assistance.

Rapporter i forbindelse med udførelse af aftalte arbejdshandlinger, som i visse tilfælde kan være omfattet af den nugældende revisorlov, men som ikke længere vil være omfattet af revisorloven, vedrører opgaver, hvor revisor udfører en række arbejdshandlinger; f.eks. udfører afstemninger eller foretager visse kontrolopgaver. Ved sådanne aftalte arbejdshandlinger udfører revisor heller ikke revision eller review (gennemgang), og derfor afgiver revisor heller ikke en erklæring, som udtrykker nogen grad af sikkerhed. I stedet rapporterer revisor resultatet af de udførte handlinger, således at modtageren selv kan drage en konklusion.

1.4.5. Definition af og målet med en erklæringsopgave med sikkerhed

Begrebsrammen

Revisorkommissionen har drøftet den begrebsramme, som gengives i bilag 3, i relation til at kunne opnå en nærmere præcisering af, hvornår der foreligger en erklæring, som er omfattet af revisorlovgivningen ved valg af model 2. Det skal bemærkes, at den nedenfor angivne begrebsramme ikke omfatter alle de erklæringer, som er omfattet af den nugældende revisorlov, idet begrebsrammen alene omfatter erklæringer med en konklusion, der udtrykker en grad af sikkerhed.

IFAC vedtog og udsendte i december 2003 en fælles begrebsramme for alle erklæringsopgaver med sikkerhed, som også er udsendt af FSR i januar 2005 (herefter »begrebsrammen«). Nedenfor gennemgås indholdet kort, baseret på strukturen i begrebsrammen.

Begrebsrammen definerer og beskriver elementerne i erklæringsopgaver med sikkerhed, men udgør ikke i sig selv en erklæringsstandard, og angiver heller ikke egentlige retningslinjer for udførelsen af erklæringsopgaver med sikkerhed. De enkelte standarder (ISA-er, ISRE-er, og ISAE-er) indeholder de detaljerede retningslinjer for udførelsen af erklæringsopgaver med sikkerhed.

I henhold til begrebsrammen indeholder en erklæringsopgave med sikkerhed følgende elementer:

- a) Et trepartsforhold, der omfatter revisor (der afgiver erklæringen), en ansvarlig part (der er ansvarlig for erklæringsemnet) og tiltænkte brugere (der anvender erklæringsemnet og revisors erklæring),
- b) et passende erklæringsemne (f.eks. en årsrapport, et regnskab, et budget eller lign.),
- c) egnede kriterier (som anvendes ved udarbejdelse af erklæringsemnet; f.eks. Årsregnskabsloven),
- d) tilstrækkeligt og egnet bevis (tilstrækkeligt bevis for at erklæringsemnet ikke indeholder væsentlig fejlinformation som grundlag for revisors erklæring), og
- e) en skriftlig erklæring i den udformning, der passer til henholdsvis en opgave med høj grad af sikkerhed og en opgave med begrænset grad af sikkerhed.

IFAC revurderer løbende - og særligt i disse år - indholdet af revisions, review og andre erklæringsstandarder, og der fremkommer således løbende udkast til opdatering af standarderne. De nye opdaterede IFAC standarder og kendte udkast til nye standarder følger alle IFAC's begrebsramme.

Som det omtales nedenfor, er et af kendetegnene ved erklæringer med sikkerhed, at der i erklæringen er beskrevet, hvad det udførte arbejde har omfattet, ligesom der vil være en konklusion. I beskrivelsen af det udførte arbejde vil det fremgå, om arbejdet er udført med henblik på at afgive en erklæring med høj eller begrænset grad af sikkerhed. I konklusionen vil det endvidere ud fra formuleringen fremgå, om der er tale om en »positiv« bekræftelse (erklæring med høj grad af sikkerhed) eller en »negativ« bekræftelse (erklæring med begrænset grad af sikkerhed). Se nærmere herom nedenfor.

Udviklingen i IFAC's standarder medfører, at den nøjagtige udformning af erklæringer med høj og begrænset grad af sikkerhed kan tænkes at blive ændret inden for rammerne af begrebsrammen.

Erklæringer med sikkerhed

En »erklæringsopgave med sikkerhed« er en opgave, hvor revisor udtrykker en konklusion, der er udformet for at højne troværdigheden af emnet for erklæringen over for de tiltænkte brugere af den pågældende information.

Resultatet (udfaldet) af at anvende visse nærmere definerede kriterier på erklæringsemnet kan beskrives med et par eksempler:

Oplysningerne i et regnskab (udfaldet) er resultatet af at anvende kriterierne for indregning, måling, præsentation mm. i en regnskabsmæssig begrebsramme, for eksempel IFRS (kriterierne) på en virksomheds finansielle stilling, resultat og pengestrømme (erklæringsemnet)

Et udsagn om effektiviteten af intern kontrol (udfaldet), der baserer sig på anvendelsen af en begrebsramme for vurdering af effektivitet af intern kontrol - f.eks. COSO (kriterier) - på en intern kontrol eller proces (erklæringsemnet).

Herudover skelner begrebsrammen mellem to typer af sikkerhed i relation til erklæringsopgaver: nemlig høj grad af sikkerhed eller begrænset grad af sikkerhed.

I erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed udtrykker revisor en positiv konklusion, som er bekræftende (medmindre revisor angiver forbehold, en afkræftende konklusion, eller afviser at afgive en konklusion).

I erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed udtrykker revisor sin konklusion som en negativ bekræftelse (som ligeledes kan være modificeret som følge af forbehold mm.).

Et typisk eksempel på udformning af konklusionen i en erklæring med høj grad af sikkerhed er revisionspåtegningen på en virksomheds årsrapport, som kan være udformet således:

»Til aktionærerne i ABC A/S

Vi har revideret årsrapporten for ABC A/S for regnskabsåret 1. januar - 31. december 20XX, siderne x til x, der aflægges efter årsregnskabsloven. Selskabets ledelse har ansvaret for årsrapporten. Vort ansvar er på grundlag af vor revision at udtrykke en konklusion om årsrapporten.

Den udførte revision

Vi har udført vor revision i overensstemmelse med danske revisionsstandarder. Disse standarder kræver, at vi tilrettelægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Revisionen omfatter stikprøvevis undersøgelse af information, der understøtter de i årsrapporten anførte beløb og oplysninger. Revisionen omfatter endvidere stillingtagen til den af ledelsen anvendte regnskabspraksis og til de væsentlige skøn, som ledelsen har udøvet, samt vurdering af den sam-

lede præsentation af årsrapporten. Det er vor opfattelse, at den udførte revision giver et tilstrækkeligt grundlag for vor konklusion. Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 20XX samt af resultatet af selskabets aktiviteter og pengestrømme for regnskabsåret 1. januar- 31. december 20XX i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Kontorsted, Dato

*Revisionsfirmaet XYZ, Statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed
STATSAUTORISERET ELLER REGISTRERET REVISOR«*

I ovennævnte eksempel på en erklæring med høj grad af sikkerhed fremgår det af erklæringen i afsnittet »Den udførte revision«, at arbejdet er udført »med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed«, og konklusionen er udformet som en positiv bekræftelse.

Et typisk eksempel på udformning af konklusionen i en erklæring med begrænset grad af sikkerhed er en reviewerklæring på en virksomheds regnskab

»Til ejeren af Virksomhed ABC

Vi har efter aftale udført review af årsrapporten for Virksomhed ABC v/person YY for regnskabsåret 1. januar - 31. december 20XX.

Virksomhedens ejer har ansvaret for årsrapporten. Vort ansvar er på grundlag af vort review at afgive en konklusion om årsrapporten.

Det udførte review

Vi har udført vort review i overensstemmelse med den danske standard om review. Denne standard kræver, at vi tilrettelægger og udfører reviewet med henblik på at opnå begrænset grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Et review er begrænset til først og fremmest at omfatte forespørgsler til virksomhedens ejer og medarbejdere samt analyser af regnskabstal og giver derfor mindre sikkerhed end en revision. Vi har ikke udført revision og afgiver derfor ingen revisionskonklusion om årsrapporten.

Konklusion

Ved det udførte review er vi ikke blevet bekendt med forhold, der afkræfter, at årsrapporten giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver og

den finansielle stilling pr. 31. december 20XX samt af resultatet af virksomhedens aktiviteter for regnskabsåret 1. januar - 31. december 20XX i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Kontorsted, Dato

*Revisionsfirmaet XYZ, Statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed
STATSAUTORISERET ELLER REGISTRERET REVISOR«*

I ovennævnte eksempel på en erklæring med begrænset grad af sikkerhed fremgår det af erklæringen i afsnittet »Det udførte review«, at arbejdet er udført »med henblik på at opnå begrænset grad af sikkerhed«, og konklusionen er udformet som en negativ bekræftelse.

2. Definitioner i 8. direktivs artikel 2

2.1. Direktivets bestemmelser

8. direktivs art. 2 indeholder en række definitioner, som ligger til grund for forståelsen og fortolkningen af direktivets øvrige bestemmelser. Definitionerne vil derfor kunne komme til at spille afgørende ind på implementeringen af direktivets regler i national ret.

Definitionerne viderefører i høj grad allerede kendte og benyttede definitioner, og for størstedelens vedkommende giver de derfor ikke anledning til særlige tiltag i dansk ret, jf. nedenfor om gældende lovgivning. Enkelte definitioner kan dog give anledning til uddybning i dansk ret, og disse vil blive særskilt behandlet i kapitlet. Det drejer sig om følgende definitioner:

- *Netværk (art. 2, nr. 7)*
- *Virksomheder af interesse for offentligheden (art. 2, nr. 13)*
- *Ledende revisionspartner (art. 2, nr. 16)*
- *Lovpligtig revision (art. 2, nr. 1 - er udførligt behandlet i selvstændigt kapitel herom)*

2.2. Gældende danske regler

Den danske revisorlov indeholder kun få direkte definitioner i lovteksten. De begreber, der er behov for nærmere at definere, vil som oftest være nærmere uddybet i lovforslagets bemærkninger - eller til fortolkning i forbindelse med konkrete afgørelser.

Begrebet *netværk* er ikke benyttet i den danske lovtekst, men berøres indirekte i bemærkningerne til uafhængighedsbestemmelsen i lovens § 11 i forbindelse med en afgrænsning af en revisionsvirksomhed. I bemærkningerne tales *dog om afdelinger her i landet og i udlandet*.

Den gældende revisorlov indeholder endvidere i § 10, stk. 2, en opregning af i hvilke typer virksomheder, der skal ske rotation. Det drejer sig om følgende virksomheder:

Børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber, virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, samt virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår opfylder to eller flere af følgende kriterier:

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

Selvom begrebet *virksomheder af interesse for offentligheden* ikke benyttes i teksten, er det dette begreb, der nærmere ligger til grund i den danske revisorlov.

Revisorlovens § 10, stk. 2, indeholder endelig en bestemmelse om, at *den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen*, skal udskiftes efter en periode. Bestemmelsen er udtryk for, at underskrivende revisor i Danmark er den ledende revisionspartner. Umiddelbart er den danske definition således smallere end direktivets. Det fremgår dog af erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 7, at

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

Direktivets definition af *lovpligtig revision* er smallere end definitionen i revisorloven. Valget heraf er af afgørende betydning for revisorlovens anvendelsesområde, og definitionen er derfor omtalt i et særskilt kapitel om revisorlovens anvendelsesområde.

2.3. Revisorkommissionens forslag

Netværk

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at definitionen af begrebet *»netværk«* i 8. direktiv bør fremgå af bemærkningerne til revisorlovens uafhængighedsbestemmelser, idet begrebet har stor betydning for rækkevidden af bestemmelserne om uafhængighed. Direktivets definition bør sammenfattes med præambelens, hvorved den klareste forståelse af begrebet opnås.

Virksomheder af interesse for offentligheden

Revisorkommissionen finder, at den opstilling, der findes i den gældende revisorlovs § 10, stk. 2, fuldt ud lever op til direktivets bestemmelse. Kommissionen finder endvidere, at den omhandlede opstilling er den rigtige måde at håndtere begrebet på.

Ledende revisionspartner

Loven bør efter Revisorkommissionens opfattelse sikre, at den ledende revisionspartner altid skal underskrive revisionspåtegningen, og dermed være omfattet af kravet om rotation. Dette er i overensstemmelse med direktivet og det hensyn,

der er bag kravet om rotation, nemlig at sikre, at en revisor ikke får så tæt et forhold til virksomheden, at hans uafhængighed trues.

Revisorkommissionen anbefaler derfor, at bestemmelsen om underskrift af revisionspåtegningen præciseres i loven, der herefter får følgende ordlyd:

»10 a, stk. 3. Når revisor har afsluttet revisionen, skal revisor forsyne det reviderede med en revisionspåtegning, der er revisors erklæring om den udførte revision og konklusionen herpå. Revisionspåtegningen skal underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at foretage revisionen, eller hvor en revisionsvirksomhed er valgt, af den eller de revisorer, der har forestået og har det endelige ansvar for revisionen. Revisor skal endvidere føre en revisionsprotokol. I protokollen skal revisor berette om arten og omfanget af de udførte revisionsarbejder og konklusionen herpå.«

Øvrige definitioner

Revisorkommissionen har ingen bemærkninger til direktivets øvrige definitioner.

2.4. Revisorkommissionens overvejelser

Revisorkommissionen har gennemgået de definitioner, som fremgår af 8. direktivs artikel 2. Revisorkommissionen kan overordnet tilslutte sig definitionerne generelt, men har nogle uddybende bemærkninger til definitionerne om *netværk, virksomheder af interesse for offentligheden samt ledende revisionspartner*. Kommissionen har i relation til revisorlovgivningen ingen bemærkninger til de øvrige definitioner i 8. direktiv.

Revisorkommissionen har drøftet, hvorvidt der vil være behov for, at nogle af de væsentligste definitioner såsom *netværk* og *ledende revisor* defineres i en egentlig lovbestemmelse på linie med andre definitionsbestemmelser, som man kender fra f.eks. årsregnskabsloven.

Revisorkommissionen er dog af den opfattelse, at der ikke bør laves egentlige definitionsbestemmelser i revisorloven, men Kommissionen finder, at definitionerne bør fremgå af bemærkningerne til de enkelte lovbestemmelser. På den måde opnår man de klareste definitioner, idet man i bemærkningerne typisk har mulighed for at bruge flere forklarende ord og eksempler. Ulempen ved at definere begreber i lovbemærkningerne er naturligvis, at man ikke direkte af lovteksten kan hente hjælp til forståelse af de anvendte begreber.

Netværk

Direktivet definerer i art. 2, nr. 7, netværk således:

»Netværk: en større struktur

- *der tager sigte på samarbejde, og som en revisor eller et revisionsfirma tilhører, og*
- *som klart tager sigte på overskuds- eller omkostningsdeling eller har fælles ejerskab, kontrol eller ledelse, fælles kvalitetspolitik og -procedurer, en fælles forretningsstrategi, anvender et fælles firmanavn, eller er fælles om en betydelig del af de faglige ressourcer.«*

Baggrunden for, at det er væsentligt at definere netværksbegrebet i 8. direktiv er, at begrebet spiller en vigtig rolle i vurderingen af revisors uafhængighed. Begrebet »netværk«, fremgår ikke i dag af revisorlovens bestemmelse i § 11 om uafhængighed, ligesom begrebet ikke direkte fremgår af lovens bemærkninger. EU-Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed opererer imidlertid med begrebet, uden at det er entydigt defineret. Da der ikke har været nogen entydig definition af begrebet i henstillingen, benyttes begrebet ikke i revisorloven, heller ikke i det udkast, som Revisorkommissionen foreslog i sin betænkning fra 2002.

Det er imidlertid Revisorkommissionens opfattelse, at begrebet »netværk« bør benyttes i de danske uafhængighedsregler eller i hvert tilfælde i bemærkningerne til disse regler, idet begrebet har stor betydning for rækkevidden af bestemmelserne om uafhængighed.

Globaliseringen har medført, at samarbejde i netværk betyder mere og mere. Samarbejde med en udenlandsk partner skal vurderes ud fra udstrækningen af fællesskabet i forhold til betingelserne i definitionen. Det forhold, at man henviser til en samarbejdspartner statuerer ikke nødvendigvis netværk, med mindre nogle af de øvrige betingelser er opfyldt. Sådanne samarbejdsforhold kan derfor med den formulerede bestemmelse holdes uden for netværksbegrebet. Ud fra de opstillede betingelser vil de store revisionsvirksomheder typisk ikke kunne betragtes som uafhængige, uanset at de opererer i forskellige lande og er organiseret som selvstændige revisionsvirksomheder. Det er særligt kriterierne om fælles navn og kvalitetspolitik og -procedurer samt overordnet fælles forretningsstrategi, der gør, at der vil være tale om netværk.

Af præamblen til direktivets punkt 11 fremgår det in fine, at:

»Skal revisorers uafhængighed kunne konstateres, er det nødvendigt at skabe klarhed omkring begrebet »et netværk«, inden for hvilket revisorer arbejder. I

den forbindelse skal der tages hensyn til flere omstændigheder, såsom tilfælde, hvor en struktur kunne defineres som et netværk, fordi det tager sigte på overskuds- eller omkostningsdeling. Kriteriet for, at det er bevist, at der eksisterer et netværk, bør vurderes ud fra alle kendte faktuelle omstændigheder, såsom eksistensen af fælles faste klienter.»

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at formuleringen skal læses i sammenhæng, således at der eksempelvis skal være både omkostningsdeling og fælles faste klienter. Den blotte eksistens af et kontorfællesskab, hvor nogle af de administrative omkostninger deles, er som udgangspunkt ikke nok til, at der er tale om ét netværk.

Hvis man derimod fast fordeler kunder i et kontorfællesskab efter ekspertise, således at den ene tager skattedelen og en anden noget andet, kan der efter Revisorkommissionens opfattelse være tale om netværk, idet der er tale om et fast samarbejdsforhold. Der kan ligeledes foreligge netværk, når der er tale om faste samarbejder mellem revisionsvirksomheder på tværs af grænser.

Derimod vil den omstændighed, at kunden vælger to revisionsvirksomheder til at revidere en moder- og en dattervirksomhed, ikke i sig selv føre til etablering af et netværk. Dette gælder naturligvis ligeledes, såfremt der er tale om revision af moder- og dattervirksomheder på tværs af grænserne. Under alle omstændigheder er det Revisorkommissionens opfattelse, at der ikke foreligger et netværk, når det er kunden, der vælger revisor i en moder- og dattervirksomhed, idet revisionsvirksomhederne i givet fald ikke har indflydelse på kundens valg af revisor og revisionsvirksomhed.

Denne forståelse af præamblen harmonerer med definitionen af »netværk« i art. 2, der også er bygget op, således at der skal være mindst to betingelser opfyldt som nævnt ovenfor.

IFAC har netop i juli 2006 opdateret de etiske retningslinier i relation til beskrivelsen af netværk, ligesom IFAC henviser til definitionen af netværk i 8. direktiv. Efter Revisorkommissionens opfattelse kan man lade sig inspirere af disse retningslinier ved fortolkningen af, hvorvidt der er tale om netværk. Således anføres det i IFAC's retningslinier:

»Betydningen af at tilhøre et netværk af revisionsfirmaer er, at alle firmaerne i netværket skal betragtes som et firma, og alle firmaerne i netværket skal over-

holde uafhængighedsregler mm. i relation til alle revisionskunder, der betjenes af firmaerne tilknyttet netværket.

Revisionsfirmaer etablerer ofte større samarbejder for at kunne give bedre service til kunderne, for at opnå en bedre ressourceudnyttelse eller lignende. Hvorvidt et samarbejde skal karakteriseres som et egentligt netværk skal afgøres ud fra de konkrete omstændigheder, og vil ofte ikke afgøres ud fra enkelte forhold. Det afgørende er, om en velinformeret trediemand ville konkludere ud fra de foreliggende omstændigheder og faktuelle forhold, om de konkrete samarbejdende firmaer er så tæt knyttet, at der er tale om et netværk.

Følgende faktorer har betydning for vurderingen af, om et samarbejde mellem firmaer, der har som formål at samarbejde, også skal karakteriseres som et netværk:

- hvis de samarbejdende firmaer har samme ejer eller ledelse
- hvis de samarbejdende firmaer har samme kvalitetskontrol politikker og procedurer, som er designet, implementeret og overvåget på tværs af de samarbejdende firmaer
- hvis de samarbejdende firmaer har fælles forretningsstrategi med henblik på at nå fælles strategiske mål. Der er ikke tale om netværk, blot fordi firmaer samarbejder med et andet firma om en fælles opgave.
- hvis de samarbejdende firmaer har fælles navn eller et fælles navn knyttet til firmanavnet, når de afgiver revisionspåtegning. Hvis et firma har frasøgt en del af firmaet, og givet tilladelse til at det frasøgte firma i en periode benytter dets hidtidige navn, fælles med det frasølgende firma, er der ikke tale om et netværk.
- hvis de samarbejdende firmaer i væsentligt omfang deler fælles professionelle ressourcer (fælles informationssystemer, partnere og medarbejdere, tekniske faglige afdelinger, revisionsmetoder og manualer, kurser og faciliteter).

Hvis de fælles ressourcer omfatter f.eks. fælles revisionsmetoder og manualer, uden deling af kunde og markedsinformation, vil de delte ressourcer ikke blive betragtet som væsentlige.«

Det er således Revisorkommissionens opfattelse, at flere faktorer bør tages i betragtning, når det skal vurderes, om der foreligger et netværk.

Virksomheder af interesse for offentligheden

Direktivet definerer i art. 2, nr. 13, virksomheder af interesse for offentligheden således:

»Virksomheder af interesse for offentligheden: virksomheder, der er underlagt en medlemsstats lovgivning og har udstedt omsættelige værdipapirer, der er optaget til handel på et reguleret marked i en medlemsstat, jf. artikel 4, stk. 1, nr. 14, i direktiv 2004/39/EF, kreditinstitutter, jf. artikel 1, nr. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2000/12/EF af 20. marts 2000 om adgang til at optage og udøve virksomhed som kreditinstitut samt forsikringsselskaber, jf. artikel 2, stk. 1, i direktiv 91/674/EØF. Medlemsstaterne kan også bestemme, at andre virksomheder er af interesse for offentligheden, f.eks. virksomheder med særlig offentlig relevans på grund af arten af deres aktiviteter, deres størrelse eller medarbejderantal.

Heroverfor står bestemmelsen i den gældende revisorlov:

§ 10, stk. 2. Revisionsvirksomheder, der reviderer de i 3. – 5.. pkt. omhandlede virksomheder, skal sikre, at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen, udskiftes for en periode af mindst to år senest syv år efter, at de er udpeget til opgaven. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte, at den i 1. pkt. omhandlede udskiftning skal finde sted med kortere tidsinterval. *Følgende virksomheder er omfattet af bestemmelsen, indtil de ikke længere opfylder kriterierne: Børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber, virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, samt virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår opfylder to eller flere af følgende kriterier:*

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

Hvilke virksomheder, der omfattes, skal ifølge Revisorkommissionen vurderes ud fra national sammenhæng og ikke i internationalt perspektiv. Statsejede aktieselskaber er omfattet af definitionen, og det kan overvejes, om det samme skal gøre sig gældende for kommunalt ejede selskaber. Kriterierne for de omfattede virksomheder fremgår af revisorlovens § 10, stk. 2, og Revisorkommissionen kan tilslutte sig disse kriterier. Virksomheder registreret på alternative markedspladser, eksempelvis OMX er efter Revisorkommissionens opfattelse ikke omfattet af definitionen og bør heller ikke være det.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at den måde, som virksomhederne defineres i den gældende revisorlovs § 10, er den rigtige måde at håndtere dette begreb på. Således henvises der til § 10, stk. 2, i uafhængighedsbestemmelsens § 11, stk. 2, nr. 8.

Ledende revisionspartner

Direktivet definerer i art. 2, nr. 16, ledende revisionspartner således:

»Ledende revisionspartner:

- den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til for en særlig revisionsopgave at være hovedansvarlig for at udføre den lovpligtige revision på revisionsfirmaets vegne, eller*
- ved koncernrevision mindst den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til at være hovedansvarlig for at udføre den lovpligtige revision på koncernplan, og den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til at være hovedansvarlig på datterselskabsplan, eller*
- den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen.«*

Efter revisorlovens § 10, stk. 2, skal

»den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen, udskiftes for en periode af mindst 2 år senest 7 år efter, at denne er udpeget til opgaven.«

og af § 10, stk. 4, fremgår, at

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

Endelig fremgår af erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 7, at

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

Rotationspligten knytter sig således til revisors underskrift. Efter direktivet kan det imidlertid forekomme, at den ledende revisionspartner ikke nødvendigvis er den underskrivende revisor. Hvis man i Danmark ville benytte en sådan praksis, burde loven efter Revisorkommissionens opfattelse sikre, at den ledende revisionspartner roterer, uanset om denne er den underskrivende eller ej. Revisorkommissionen finder imidlertid, at de gældende danske bestemmelser og den lange faste praksis i revisionsvirksomhederne bør fastholdes, således at den ledende revisionspartner altid skal underskrive revisionspåtegningen. Dette bør imidlertid fremgå direkte af loven og ikke blot følge af en bekendtgørelse. Dette er i overensstemmelse med direktivet og det hensyn, der er bag kravet om rotation, nemlig at sikre, at en revisor ikke får så tæt et forhold til virksomheden, at hans uafhængighed trues.

Revisorkommissionen anbefaler derfor, at bestemmelsen om underskrift af revisionspåtegningen præciseres i loven. Det foreslås, at § 10 a, stk. 3, suppleres med et nyt 2. pkt., så stk. 3 får følgende ordlyd:

»10 a, stk. 3. Når revisor har afsluttet revisionen, skal revisor forsyne det reviderede med en revisionspåtegning, der er revisors erklæring om den udførte revision og konklusionen herpå. Revisionspåtegningen skal underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at foretage revisionen, eller hvor en revisionsvirksomhed er valgt, af den eller de revisorer, der har forestået og har det endelige ansvar for revisionen. Revisor skal endvidere føre en revisionsprotokol. I protokollen skal revisor berette om arten og omfanget af de udførte revisionsarbejder og konklusionen herpå.«

I henhold til nuværende dansk lovgivning er den ansvarlige revisionspartner også den underskrivende partner. Det fremgår således af erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 7, at revisionspåtegningen skal dateres og underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at foretage revisionen, og hvor en revisionsvirksomhed er valgt, underskrives revisionspåtegningen af den eller de revisorer, til hvem revisionen er overdraget. Det følger heraf, at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen, skal være den eller de revisorer, der har forestået og har det fulde ansvar for revisionen.

Efter bestemmelserne i 8. direktiv er der ikke nødvendigvis sammenfald mellem den for revisionen ansvarlige revisor og den revisor, der underskriver revisionspåtegningen. For ikke at skabe tvivl om hvem, der i Danmark skal underskrive revisionspåtegningen, og som dermed er omfattet af rotationsreglerne i stk. 1,

foreslås det præciseret i det foreslåede stk. 3 hvem, der skal underskrive revisionspåtegningen.

Herefter vil det fremgå direkte af loven, at den eller de revisorer, der har forestået og har det endelige ansvar for revisionen, skal underskrive revisionspåtegningen.

Af bemærkningerne til det nye 2. pkt. i stk. 3, bør det således fremgå, at der ikke er tale om en ændring af den gældende retstilstand. Der er alene tale om en præcisering for at sikre, at der ikke kan opstå tvivl om, hvem der er omfattet af rotationskravet i § 10 a, stk. 1 (gældende lovs § 10, stk. 2). Bemærkningerne bør præcisere, at ændringen er sket for at sikre, at rotationsbestemmelsen i § 10 a, stk. 1, forstås i overensstemmelse med direktivets krav, jf. direktivets bestemmelse om rotation og definitionen af, hvem der er omfattet af rotationskravet.

Øvrige definitioner

Revisorkommissionen finder ikke, at der er grundlag for at kommentere de øvrige definitioner, der harmonerer med dansk ret.

3. Uddannelse og eksamen

3.1. Direktivets bestemmelser

8. direktiv indeholder en række artikler, der omhandler uddannelsen og eksamen for revisorer, for at disse kan opfylde direktivets krav. Således er artikel 6 den helt generelle og overordnede bestemmelse om uddannelseskvalifikationer. I bestemmelsen hedder det blandt andet:

»...kan en fysisk person kun godkendes til at udføre en lovpligtig revision efter at have nået et niveau, der giver adgang til en universitetsuddannelse, eller et tilsvarende niveau og derefter gennemgået et teoretisk undervisningsprogram og fuldført en praktisk uddannelse samt bestået en af den pågældende medlemsstat afholdt eller anerkendt faglig kvalifikationseksamen på niveau med afgangseksamen fra et universitet eller tilsvarende niveau.«

Artikel 7 omhandler den faglige kvalifikationseksamen. Denne kvalifikationseksamen svarer til den danske revisoreksamen for statsautoriserede revisorer og den danske kvalifikationseksamen for registrerede revisorer. Artikel 8 omhandler prøven i teoretisk viden, artikel 10, den praktiske uddannelse, medens artikel 9, 11 og 12 indeholder særlige bestemmelser om fritagelse for prøve og kvalifikationer som følge af langvarig praktisk erfaring, samt kombination af praktisk og teoretisk uddannelse.

Af artikel 7 fremgår det:

»Den i artikel 6 omhandlede faglige kvalifikationseksamen skal sikre den nødvendige teoretiske viden om de forhold, der er relevante for udøvelse af lovpligtig revision samt evne til at anvende denne viden i praksis. Denne eksamen skal, i det mindste delvis, være skriftlig.«

Artikel 8 anfører:

»Den prøve i teoretisk viden, der indgår i eksamen, skal især omfatte følgende fag:

- a) generel regnskabsteori og -principper*
- b) juridiske krav og standarder for udarbejdelse af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber*
- c) internationale regnskabsstandarder*
- d) finansanalyse*
- e) driftsbogholderi og internt regnskab*
- f) risikostyring og intern kontrol*
- g) revision og faglige kvalifikationer*

- h) *juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer*
- i) *internationale revisionsstandarder*
- j) *faglig etik og uafhængighed.*

Stk. 2. I det omfang, det har betydning for revisionen, skal mindst følgende fag ligeledes indgå:

- a) *selskabsret og virksomhedsledelse*
- b) *konkursret og regler om tilsvarende bobehandlinger*
- c) *skatteret*
- d) *civilret og erhvervsret*
- e) *socialsikrings- og arbejdsret*
- f) *informationsteknologi og computersystemer*
- g) *driftsøkonomi, nationaløkonomi og finansiering*
- h) *matematik og statistik*
- i) *grundlæggende principper for virksomheders økonomiske styring.*«

3.2. Gældende danske regler

Reglerne for statsautoriserede revisorer følger af bekendtgørelse nr. 186 af 22. marts 2004 om eksamen for statsautoriserede revisorer, som er udstedt med hjemmel i revisorlovens § 9, stk. 5, ligesom Revisorkommissionen har udstedt en vejledning af 31. marts 2004 om eksamen. Det hedder i § 4 i bekendtgørelsen:

»§ 4. Revisoreksamen omfatter en skriftlig prøve, der efter Revisorkommissionens bestemmelse består af en eller flere skriftlige opgaver, der besvares i løbet af 2 på hinanden følgende eksamensdage. Eksamen omfatter endvidere en mundtlig prøve. Den skriftlige og mundtlige prøve skal godtgøre kandidaternes praktiske duelighed inden for de områder, som henhører under statsautoriserede revisorers virkefelt herunder opgaveaccept, opgavens planlægning og udførelse, erklæringer og beretninger, vurdering af regnskabssystemer og risikostyring, koncernregnskaber, regnskabsanalyse, kriseramte virksomheder, generationsskifte, dødsboer, familieretlige formueforhold, rådgivning og assistance indenfor regnskabs- og skattespørgsmål, finansieringsforhold, værdiansættelser, køb og salg af virksomheder, rentabilitetsanalyser samt undersøgelser i forbindelse med rationalisering og administrativ organisation.

Stk. 2. Revisorkommissionen fastsætter de nærmere regler om fremgangsmåden vedrørende den skriftlige og den mundtlige prøve.«

Reglerne for registrerede revisorer følger bekendtgørelse nr. 744 af 21. august 2003 om kvalifikationseksamen for registrerede revisorer. Bekendtgørelsens § 4 bestemmer følgende:

»§ 4. Kvalifikationseksamen omfatter en skriftlig og en mundtlig prøve. Den skriftlige prøve kan efter Revisorkommissionens bestemmelse omfatte 1 eller 2 skriftlige opgaver. Den skriftlige og den mundtlige prøve skal godtgøre de pågældendes praktiske færdigheder inden for områder, som henhører under registrerede revisors virke.«

Af bekendtgørelsens § 1, 2. pkt., fremgår det endvidere:

»Revisorkommissionen fastsætter de nærmere regler for fremgangsmåden ved den skriftlige og den mundtlige eksamen.«

Det tidligere 8. direktiv

Det tidligere 8. direktiv (84/253/EØF) indeholder regler for eksamen, der stort set svarer til de regler, som anføres i det nye 8. direktiv. Der er dog tale om dels en modernisering af sprogbrugen i det nye 8. direktiv, så områderne benævnes mere tidssvarende, dels at der indgår nye områder såsom internationale regnskabs- og revisionsstandarder, der ikke var relevante, da det tidligere 8. direktiv blev vedtaget. Det er således ikke noget nyt, at det i 8. direktiv er bestemt, hvilken eksamen og hvilke fag, der er en forudsætning for, at en revisor kan godkendes i henhold til direktivet.

3.3. Revisorkommissionens overvejelser

Revisorkommissionen er af den opfattelse, at det hverken er nødvendigt at udvide kravene i den nuværende bekendtgørelse nr. 186 af 22. marts 2004 om eksamen for statsautoriserede revisorer, vejledning af 31. marts 2004 eller bekendtgørelse nr. 744 af 21. august 2003 om kvalifikationseksamen for registrerede revisorer for at opfylde betingelserne til implementering af 8. direktiv. Revisorkommissionen vurderer, at de nuværende danske bestemmelser om eksamener for revisorer svarer til eller er mere vidtgående end minimumskravene i det nye 8. direktiv og derfor ligeledes mere vidtgående end reglerne i det tidligere 8. direktiv.

Revisorkommissionen har diskuteret, hvorvidt der bør eksamineres i emner, der strækker sig udover den lovpligtige revision og de umiddelbart tilgrænsende områder, som de er defineret i artikel 8 i direktivet.

Man er fra Revisorkommissionens side opmærksom på, at den alvidende revisor ikke længere findes. Mange revisorer bliver således qua deres virke relativt hurtigt i deres karriereforløb specialister inden for afgrænsede områder.

Dette er dog ikke et argument for kun at eksaminere i det helt snævre område. For at kunne få beskikkelse som statsautoriseret eller registreret revisor må der fortsat kræves en omfattende grundlæggende viden om de forskellige lovgivningsområder, der har relevans i forhold til revisors lovpligtige revision.

Revisorkommissionen har i denne forbindelse drøftet, hvorvidt det er rimeligt, at danske revisorer skal opfylde strengere krav for at blive 8. direktiv - revisorer end andre revisorer i EU. Det vurderes dog, at der kunne være risiko for, at niveauet blandt nye revisorer vil falde, hvis man holder sig strengt til direktivets krav.

I relation hertil havde man in mente, at med de ventede regler om cross border revision vil revision om få år kunne foretages fra udlandet af revisorer, der ikke opfylder de samme krav.

Revisorlovens anvendelsesområde

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at anvendelsesområdet for revisorloven nødvendigvis må være bestemmende for reglerne for uddannelse og eksamen.

Såfremt anvendelsesområdet for revisorloven indsnævres og bringes fuldstændig i overensstemmelse med direktivet (jf. model 1), ville det formentligt være nødvendigt tilsvarende at indsnævre de områder, der eksamineres i, således at disse også blev bragt i overensstemmelse med direktivets krav i artikel 8.

Revisorkommissionen vil i denne sammenhæng fremhæve, at eksamenskravene i direktivet omfatter andre områder end blot den lovpligtige revision. Man har således ved udfærdigelse af bestemmelsen i direktivet erkendt, at det på trods af direktivets snævre anvendelsesområde ikke er tilstrækkeligt at eksaminere udelukkende i det helt snævre område for lovpligtig revision, men at der tillige bør eksamineres i de tilgrænsende fagområder, der er nødvendige at have et grundlæggende kendskab til netop for at kunne udføre den lovpligtige revision på betryggende vis.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at det således ikke er nødvendigt hverken at udvide eller indskrænke kravene til uddannelse og eksamen, såfremt man valgte at bibeholde lovens nuværende anvendelsesområde. Det forhold, at Revisorkommissionen anbefaler, at lovens fremtidige anvendelsesområde fremover skal omfatte alle erklæringer med sikkerhed, fører efter Revisorkommissionens opfattelse ikke til, at eksamenskravene skal ændres fra den nuværende form.

Ved at bevare de nuværende regler om uddannelse og eksamen sikrer man, at niveauet ikke falder hos de danske revisorer beskikket i henhold til 8. direktiv. Revisorkommissionen finder således, at det vil kunne skade de danske revisorers omdømme, hvis kravene for at blive statsautoriseret eller registreret revisor lempes.

Revisoreksamen og kvalifikationseksamen

Revisorkommissionen mener, at der i forbindelse med eksamenerne skal stilles spørgsmål vedrørende alle de forskellige retsområder og arbejdsområder, der ligger inden for kerneområderne for revisorers normale arbejde. Spørgsmålene skal dog være relateret til kerneområderne for revisionshvervet, ligesom de ikke bør være inden for specifikke nicheområder.

Spørgsmål til eksaminerne skal således tage deres udgangspunkt i en problemstilling inden for kerneområdet lovpligtig revision. Herfra bør eksaminationen dog tillige omfatte de forskellige retsområder og arbejdsområder, der har en naturlig sammenhæng med og er en nødvendig forudsætning for den lovpligtige revision. Den egentlige lovpligtige revision skal efter kommissionens opfattelse fortsat udgøre ca. 75 % af vægtingen ved såvel den skriftlige og den mundtlige eksamen.

Det er Revisorkommissionens opgave i forbindelse med den mundtlige eksamen at sørge for, at eksaminatorerne er velforberedte og informeret om forløbet og reglerne for eksamen.

De mundtlige opgaver udfærdiges af de enkelte eksaminatorer, og det vil fortsat være nødvendigt, at opgaverne gennemgås af hele censorpanelet forud for hver enkelt eksamination for på den måde at sikre, at de vedrører de områder, som Revisorkommissionen har besluttet, at der skal eksamineres i.

Egnethedsprøve ved gensidig anerkendelse

I forhold til gensidig anerkendelse af udenlandske revisorer, der ønsker beskikelse som enten statsautoriserede eller registrerede revisorer, vurderer Revisorkommissionen, at den nuværende egnethedsprøve jf. Revisorkommissionens vejledning af 24. november 2005, er i fuld overensstemmelse med 8. direktiv, da den alene fokuserer på de specifikke danske regler omkring konkurs, selskabslove mm. Egnethedsprøven må således ikke omhandle revisionsteknik, da revisorer, der ønsker gensidig anerkendelse, allerede vil opfylde kravene herom i 8. direktiv.

Såfremt reglerne for gensidig anerkendelse begrænser sig til ovenstående, finder Revisorkommissionen, at der ikke vil være tale om protektionistiske regler i strid med 8. direktiv.

4. Etiske regler

4.1. Direktivets bestemmelser

Ifølge direktivets artikel 21 skal medlemsstaterne sikre, at alle revisorer og revisionsfirmaer er underlagt principper om faglig etik. Disse skal som minimum omfatte revisors eller revisionsfirmaets funktion i offentlighedens interesse, deres integritet og objektivitet samt faglige kompetence og fornøden omhu (agtpågivenhed). Artiklen giver herudover EU-Kommissionen mulighed for inden for to år at vedtage gennemførelsesbestemmelser vedrørende principper for faglig etik for at sikre tilliden til revisionsfunktionen og for at sikre en ensartet anvendelse af artiklen om faglig etik. Det anføres i præamblen, at Kommissionen i den forbindelse kan tage principperne i Den Internationale Revisorsammenslutnings (IFAC) etiske regler i betragtning.

Ifølge præamblen til direktivet

»bør revisorer opfylde de højeste etiske standarder. De bør derfor være underlagt faglig etik, der som et minimum omfatter deres funktion i offentlighedens interesse, deres integritet og objektivitet samt deres faglige kompetence og agtpågivenhed. At revisorer udøver en funktion i offentlighedens interesse, betyder at en større gruppe mennesker og institutioner stoler på kvaliteten af en revisors arbejde. En god revisionskvalitet bidrager til at få markederne til at fungere korrekt ved at øge regnskabernes integritet og effektivitet.

Det er vigtigt, at revisorer og revisionsfirmaer beskytter deres klienters forretningshemmeligheder. De bør derfor underlægges strenge regler om fortrolighed og faglig tavshedspligt, dog uden at dette forhindrer ordentlig håndhævelse af dette direktiv. Disse regler om fortrolighed bør også gælde for revisorer og revisionsfirmaer, der ikke længere er involveret i en bestemt revisionsopgave.«

4.2. Gældende danske regler

God revisorskik

Den nuværende danske revisorlov indeholder ingen egentlige bestemmelser om etiske regler for revisorer, men omtaler i flere bestemmelser begrebet *god revisorskik*. Den bestemmelse i revisorloven, der kommer nærmest en bestemmelse om etiske regler, er lovens § 2, stk. 2, 2. pkt., der omhandler revisors virksomhed. Det fremgår heraf, at opgaverne skal udføres med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med *god revisorskik*. Af lovens § 10, stk. 1, der omhandler revisors funktionsperiode fremgår

det, at revisor til enhver tid kan fratræde hvervet, medmindre fratræden strider mod *god revisorskik*.

Indtil 1985 var kravet, at arbejdet skulle udføres i overensstemmelse med *god revisionsskik*. Begrundelsen for at ændre kravet til *god revisorskik* var, at statsautoriserede og registrerede revisorer arbejdsfelt ikke er begrænset til opstilling af regnskaber og regnskabsrevision, men i væsentlig grad omfatter tilgrænsende områder.

God revisorskik er en retlig standard, der udfyldes og ændres løbende i takt med den udvikling, der sker i samfundet og naturligvis indenfor erhvervet selv. Generelt betyder kravet om *god revisorskik*, at arbejdet skal udføres som en god og kompetent gennemsnitsrevisor ville udføre det tilsvarende arbejde, hverken mere eller mindre. Målestokken er således hverken den højt specialiserede ekspertrevisor inden for et bestemt område, eller den standard, som man vil kunne finde hos en dårlig og sjusket revisor.

Begrebet *god revisorskik* er en samlebetegnelse for alle de øvrige gode skikke, der findes inden for revisorerhvervet f.eks. god rådgivningsskik, god revisions-skik mm. Begrebet omfatter herudover også al anden adfærd inden for revisorerhvervet.

Den konkrete udfyldning af begrebet *god revisorskik* foretages af revisorstanden selv, f.eks. FSR's og FRR's responsumudvalg og Disciplinærnævnet, som ganske vist har et flertal af ikke revisorer og en dommer som formand.

4.3. Revisorkommissionens forslag

Revisorkommissionen foreslår, at lovens § 2 ændres således, at den suppleres med de begreber, som opregnes som de fundamentale principper i FSR's og FRR's etiske regelsæt. Revisorkommissionens finder, at det er væsentligt, at de etiske regler står i en bestemmelse forrest i loven for at understrege dens principielle karakter.

Forslag til stk. 1 svarer i stort omfang til bestemmelserne i den gældende revisorlovs § 2, stk. 1 og 2, 2. pkt. De nærmere regler om revisors udførelse af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver er dog udskilt til et selvstændigt stk. 2 med henblik på at opfylde 8. direktivs krav om etiske regler.

»§ 2. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelsen af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver. Opgaverne skal udføres med nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader.

Stk. 2. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik og skal herunder i sit arbejde udvise integritet, objektivitet, professionel kompetence og adfærd, fornøden omhu og fortrolighed. Opgaverne må alene udføres i revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler for udførelse af revisionsarbejder og for revisors afgivelse af erklæringer.»

Revisorkommissionen foreslår, at det af bemærkninger til bestemmelsen fremgår, hvad der menes med de opregnede begreber i bestemmelsen svarende til den beskrivelse, som fremgår af FSR's og FRR's etiske regelsæt og som fremgår nedenfor, ligesom teksten om etik i præamblen til 8. direktiv bør fremgå.

Herudover vil Revisorkommissionen foreslå, at følgende anføres i bemærkningerne til begrebet god revisorskik:

»Ved »god revisorskik« forstås den adfærd, som gode og omhyggelige, fagligt kompetente revisorer udviser, og som opfylder de faglige og etiske krav, der må opstilles på grundlag af lovgivningens regler om revisorers funktioner. Der er tale om en retsstandard, som er udtryk for den kvalitet i udøvelsen af erhvervet, der må kunne forventes i en given situation og på et givet tidspunkt. Begrebet »god revisorskik« lader sig ikke fastlægge præcist, men vil være afhængigt af den til enhver tid rådende opfattelse, således at kravet til revisorers adfærd må tilpasses ændringer i samfundsforholdene. Begrebet rummer dog en fast kerne af normer, der vil være gældende til enhver tid.«

4.4 Revisorkommissionens overvejelser

Offentlighedens tillidsrepræsentant

Revisorkommissionen har diskuteret revisorlovens bestemmelse i § 2, stk. 1, om offentlighedens tillidsrepræsentant, et begreb, som blev indført i revisorloven ved lovændringen i 1994.

Af bemærkningerne til det daværende lovforslag fremgår det, at:

»Begrebet har til formål at angive, at revisor ved udførelse af revision eller i øvrigt ved afgivelse af erklæringer og rapporter – der er egnet til fremvisning over for offentligheden eller kræves efter lovgivningen -, også skal varetage hensynet til virksomhedens omverden såsom myndigheder, medarbejdere, kreditorer

og investorer, selvom revisor er valgt af virksomheden, som kan have modstående interesser. Det understreges hermed, at revisor i udførelsen af visse opgaver skal være særlig opmærksom på, at revisors erklæringer skal kunne anvendes over for – og skal kunne forstås korrekt af – en bredere personkreds, herunder af personer, der ikke har særlige regnskabsmæssige forudsætninger eller særligt kendskab til hvervgiveren (virksomheden).«

Revisorkommissionen er af den opfattelse, at begrebet er blevet en væsentlig del af revisorers identitet, og såvel revisorer som brugere af revisorers ydelser har været meget tilfredse med, at det i revisorloven er fastslået, at revisor har en forpligtelse overfor brugerne af revisors ydelser. Endeligt stemmer begrebet »offentlighedens tillidsrepræsentant« godt overens med artikel 21, som netop omtaler »revisors funktion i offentlighedens interesse«. Af præambelens punkt 9 fremgår det ligeledes: »At revisorer udøver en funktion i offentlighedens interesse, betyder, at en større gruppe mennesker og institutioner stoler på kvaliteten af en revisors arbejde.«

Den nuværende bestemmelse i § 2, stk. 1, fastslår, hvornår revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant. At revisor er *offentlighedens tillidsrepræsentant* vil som nævnt ovenfor sige, at revisor ved udførelsen af sine opgaver i henhold til § 1, stk. 2, også skal varetage hensynet til virksomhedens omverden såsom myndigheder, medarbejdere, kreditorer og investorer, som kan have modstående interesser i forhold til virksomhedens ledelse. Revisor er ligeledes som hidtil kun *offentlighedens tillidsrepræsentant* i forbindelse med udførelse af de i § 1, stk. 2 omhandlede opgaver, dvs. efter Revisorkommissionens forslag til anvendelsesområde for revisorloven alene ved revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er beregnet til hvervgiverens eget brug.

Revisor er således ikke *offentlighedens tillidsrepræsentant* og kan derfor ikke optræde som sådan, hvis revisor i konkurrence med andre erhvervsgrupper f.eks. byder ind på en rådgivnings- eller konsulentopgave. Når revisor således bevæger sig uden for sit kerneområde - revisions- og erklæringsafgivelse i henhold til § 1, stk. 2, - og ønsker at beskæftige sig med andre opgaver, er revisor konkurrencemæssigt ligestillet med alle andre udbydere af sådanne ydelser. Ved udførelsen af sådanne opgaver er revisor derfor ikke dækket af den obligatoriske forsikring, ligesom revisor hverken er omfattet af reglerne om kvalitetskontrol eller af reglerne om disciplinærsystemet, jf. revisorlovens kapitel 11. Uafhængighedsbestemmelserne i lovens kapitel 6 vil dog kunne afskære revisor fra at udføre en række revisions- og erklæringsopgaver.

Begrebet *offentlighedens tillidsrepræsentant* bør efter Revisorkommissionens opfattelse bibeholdes i revisorloven.

God revisorskik

Revisorkommissionen har drøftet, hvorvidt der stadig vil være behov for at benytte begrebet *god revisorskik*, når bestemmelsen opregner, hvilke principper en revisor skal iagttage. Revisorkommissionen finder, at begrebet stadig er væsentlig som en samlebetegnelse, som generelt dækker den adfærd, som en god gennemsnitsrevisor skal udvise. Herudover sikrer begrebet *god revisorskik* tilige, at normen for den adfærd, som en god gennemsnitsrevisor skal leve op til, til stadighed kan udvikle sig i takt med samfundsudviklingen og udviklingen inden for revisorerhvervet i øvrigt.

Det er naturligvis klart, at en revisor kun skal handle i overensstemmelse med *god revisorskik*, når revisor udøver opgaver, som er inden for lovens anvendelsesområde. Når revisor f.eks. leverer rådgivningsydelser, vil revisor skulle handle i overensstemmelse med eventuelle branchenormer ganske som alle andre, der yder rådgivningsydelser.

Revisororganisationernes arbejde med etiske regelsæt

Revisorkommissionen har ladet sig inspirere af revisorforeningernes etiske regelsæt. Både FSR og FRR har gennem årene arbejdet med begrebet »etiske regler« og begge foreninger har vedtaget et etisk regelsæt for medlemmerne. Således har FSR i marts 2005 udgivet »Retningslinjer for revisors etiske adfærd« og FRR vedtog i 2005 en vedtægtsændring indeholdende bestemmelser om etiske regler. FRR har i den forbindelse udgivet »Guide til etiske trusler« (Retningslinjer for revisors etiske adfærd).

Ifølge FSR's etiske regelsæt er de grundlæggende principper, som revisor skal iagttage, for at revisorstanden kan nå sine mål, blandt andet følgende:

Integritet

Revisor skal være redelig og ærlig i alle professionelle og forretningsmæssige forbindelser.

Objektivitet

Revisor må ikke være forudindtaget, have interessekonflikter eller være under utilbørlig påvirkning af andre, således at den professionelle og forretningsmæssige dømmekraft undertrykkes.

Professionel kompetence og fornøden omhu

Revisor er forpligtet til løbende at vedligeholde sin faglige viden og færdigheder på det niveau, der er nødvendigt for at sikre, at klienten eller arbejdsgiveren modtager en kvalificeret professionel ydelse baseret på en opdateret viden om den seneste udvikling inden for god skik, lovgivning og metoder. Revisor skal ved levering af professionelle ydelser optræde omhyggeligt og i overensstemmelse med relevante faglige og professionelle standarder.

Fortrolighed

Revisor skal respektere fortroligheden omkring informationer modtaget som led i professionelle og forretningsmæssige forbindelser og må ikke videregive sådanne informationer til tredjemand uden behørig og særlig tilladelse hertil, medmindre der er en juridisk eller professionel ret eller pligt hertil.

Professionel adfærd

Revisor skal overholde relevant lovgivning og anden regulering og undgå enhver form for adfærd, der kan give standen et dårligt omdømme.

IFAC har tillige et sæt etiske regler, som medlemmerne af de to revisorforeninger FSR og FRR er forpligtet til at overholde.

IFAC's Code of Ethics opererer som fundamentale principper med begreber som *Integrity, Objectivity, Professional Competence and Due Care, Confidentiality, Professional Behavior*.

Som det fremgår, er det stort set de samme fundamentale principper, der opereres med af de forskellige revisororganisationer såvel nationalt som internationalt, når begrebet etiske regler skal udfyldes.

5. Revisors omdømme

5.1. Direktivets bestemmelser

Artikel 4 i 8. direktiv bestemmer, at medlemsstaternes kompetente myndigheder kun kan godkende fysiske personer eller et revisionsfirmaer med et godt omdømme. Af artikel 5 fremgår det, at en revisor eller revisionsfirma kan frakendes godkendelse, hvis personen eller firmaets gode omdømme er blevet alvorligt kompromitteret. Det fremgår imidlertid af artikel 5, at medlemsstaterne kan fastsætte en rimelig frist til opfyldelse af kravene til et godt omdømme, således at en fratagelse undgås.

Sigtet med bestemmelserne om omdømme er naturligvis ikke, at der skal opstilles en række generelle forbud mod, hvad revisor må foretage sig samtidig med, at vedkommende er revisor. Bestemmelsen skal sikre, at kun personer med et godt renommé, som nyder en vis anseelse i samfundet kan beskikkes og forblive beskikkede revisorer.

Bestemmelsen om, at medlemsstaterne kan fastsætte en rimelig frist til opfyldelse af kravene til et godt omdømme, volder umiddelbart vanskeligheder, idet det efter normalt dansk sprogbrug vil være svært at opfylde krav til et godt omdømme inden for f.eks. 6 måneder. Et omdømme eller renommé lader sig yderst sjældent reparere inden for en bestemt frist. Oftest vil det tage endog meget lang tid at rette op på et omdømme, hvis det først er ødelagt af den ene eller den anden grund.

5.2. Gældende danske regler

Det nuværende 8. direktiv har en bestemmelse i art. 3 om retscaffen vandel, som i dag opfyldes af den danske revisorlovgivnings beskikkelsesbestemmelser.

Af den nugældende revisorlov fremgår det i § 3, stk. 5, 2. pkt., at beskikkelse kan nægtes, hvis den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at vedkommende ikke vil udføre de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver på forsvarlig måde. Bestemmelsen står i det kapitel i revisorloven, der omhandler beskikkelse og finder anvendelse, når den kompetente myndighed - Erhvervs- og Selskabsstyrelsen - skal vurdere, hvorvidt betingelserne er til stede for, at en kandidat kan beskikkes som enten statsautoriseret eller registreret revisor.

Efter de oplysninger, som Revisorkommissionen har, er bestemmelsen aldrig blevet benyttet.

Straffeattest

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen indhenter derimod en straffeattest, idet det af § 3, stk. 5, 1. pkt., fremgår, at beskikkelse kan nægtes under de i straffelovens § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Det fremgår af denne bestemmelse, at *»Den, der er dømt for et strafbart forhold, kan dog udelukkes fra at udøve virksomhed, som kræver en særlig offentlig autorisation eller godkendelse, såfremt det udviste forhold begrundes en nærliggende fare for misbrug af stillingen«*.

Forudsætningen for nægtelse af beskikkelse efter denne bestemmelse er således, 1) at ansøgeren inden beskikkelsen er dømt for strafbart forhold, 2) at dette forhold begrundes fare for egentlig *misbrug* af stillingen, og endelig 3) at den foreliggende fare skal vurderes som værende *nærliggende*.

Ved vurderingen af hvilke typer af forbrydelser, der efter deres art kan begrunde en *nærliggende* fare for *misbrug*, må man for det første holde sig for øje, at straffelovens § 78, stk. 2, er en undtagelsesbestemmelse, idet det af § 78, stk. 1, fremgår: *»Strafbart forhold medfører ikke tab af borgerlige rettigheder, herunder ret til virksomhed i henhold til almindeligt næringsbrev eller søneringsbevis.«*

For det andet må man se på, hvilke typer af forbrydelser, der kan have en sådan sammenhæng med hvervet som revisor, at de kan komme i betragtning. Her vil især berigelses- og attestationsforbrydelser og forsætlige skattelovsovertrædelser kunne komme på tale, hvorimod voldsforbrydelser og grove færdselsforseelser, herunder spirituskørsel næppe vil opfylde betingelsen.

For det tredje skal de omstændigheder, hvorunder forbrydelsen er begået, og de bevæggrunde, der førte til kriminaliteten, endvidere tale for, at ansøgeren ligefrem vil *»misbruge«* stillingen som revisor, ligesom den konkrete risiko herfor i den konkrete sag skal være *»nærliggende«*. Det er således ikke nok, at der er en generel risiko for gentagelse. Jo længere tid, der er gået mellem den begåede forbrydelse og anmodningen om beskikkelse, jo mindre er sandsynligheden for, at der er en *»nærliggende«* risiko for *»misbrug«* af stillingen som revisor.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har over for Folketingets Ombudsmand i forbindelse med samme vurdering inden for et andet liberalt erhverv udtalt, at det ved vurderingen af straffeattesten er styrelsens praksis at se på

- antallet af overtrædelser, herunder hvorvidt der foreligger en kæde af overtrædelser,

- overtrædelsernes art, herunder om de i relation til det pågældende erhverv er egnet til at vække tvivl om muligheden for en forsvarlig drift,
- det forløbne åremål siden sidste overtrædelse (typisk 5 år).

Ombudsmanden fandt ikke grundlag for kritik heraf. Således vil der i hvert tilfælde for så vidt angår strafferetsovertrædelser kunne siges at være en praksis for, hvor lang en periode, der skal til, for at en person kan siges at opfylde kravene til et godt omdømme.

I medfør af straffelovens § 78, stk. 3, vil den pågældende ansøger, der nægtes beskikkelse med henvisning til straffelovens § 78, stk. 2, kunne begære et afslag indbragt for domstolene.

5.3. Revisorkommissionens forslag

Ved beskikkelse

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at § 3, stk. 5, 2. pkt., som den ser ud i den nuværende revisorlov, for at opfylde direktivets krav, bør ændres således, at den gøres mere generel og ikke kun relaterer sig til stilling og erhverv. Ligeledes finder Revisorkommissionen, at bestemmelsen bør knyttes sammen med revisors opgave som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Et forslag til ændring af § 3, stk. 5, 2. pkt., kunne affattes således:

»Endvidere kan beskikkelse nægtes, hvis den pågældende har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at den pågældende ikke vil kunne varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde.«

Fratagelse af beskikkelse

I forbindelse med fretagelse af beskikkelsen, når revisors omdømme er blevet alvorligt kompromitteret, foreslår Revisorkommissionen, at der i den gældende § 19, stk. 3 indsættes et nyt 2. pkt., og at der i den gældende stk. 20, stk. 2, indsættes et nyt 2. pkt. som konsekvens af de nye beføjelser, der tillægges Disciplinærnævnet.

Som det følger af § 20, stk. 2, 2. pkt, vil også afgørelsen om en fretagelse på grund af, at revisors omdømme er blevet alvorligt kompromitteret, kunne indbringes for domstolene.

I den gældende § 19, stk. 3, foreslås indsat et nyt 2. pkt.:

»Det samme gælder klager over de i § 20, stk. 2, 2. pkt., nævnte forhold.«

I den gældende § 20, stk. 2, indsættes som nyt 2. pkt.:

»Det samme gælder, hvis revisors omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret, at der er en nærliggende fare for, at revisor ikke vil kunne varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde.«

5.4. Revisorkommissionens overvejelser

Retskaffenandel

Et krav om, at revisorer, der anmodede om beskikkelse, skulle have ført en *retskaffenandel*, udgik af næringsloven i 1951. Endvidere bortfaldt en bestemmelse, hvorefter et i offentlig mening vanærende forhold kunne medføre bortfald af beskikkelsen. Dette skete som et led i en generel sanering af lignende bestemmelser, der var spredt udover erhvervslovgivningen. Samtidig indførtes den ovenfor nævnte § 78, stk. 1 i straffeloven. I nyere tid er kravet om *retskaffenandel* imidlertid dukket op igen i særlovgivningen blandt andet i revisorlovens § 3, stk. 5, 2. pkt.

Ved beskikkelse

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at bestemmelsen i revisorlovens § 3, stk. 5, 2. pkt. netop omhandler revisors omdømme, som må siges at være et mere moderne udtryk for *vandel*. Der findes ikke i den nuværende lovgivning en tilsvarende bestemmelse, der gælder, når revisor først har fået en beskikkelse. Artikel 5 i 8. direktiv forudsætter derimod, at en beskikket eller godkendt revisor kan fratages sin beskikkelse (godkendelse), når vedkommendes gode omdømme er blevet alvorligt kompromitteret. Det fremgår dog hverken af artiklen eller af præamblen, i hvilke situationer en revisors omdømme er blevet alvorligt kompromitteret.

Bestemmelsen i § 3, stk. 5, 2. pkt, der er anset for nødvendig for opretholdelse af tilliden til de statsautoriserede og registrerede revisorer, tager også sigte på handlinger, som netop ikke har medført strafferetlig tiltale. Måske er styrelsen vidende om, at den pågældende, der ansøger om beskikkelse er blevet afskediget fra en stilling på grund af uredelighed, der ikke har medført straffesag, eller at den pågældende som led i sin ansættelse som almindelig revisorassistent groft har tilsidesat hensynet til sine klienter. Man kunne også nævne situationer, hvor den pågældende ansøger lider af f.eks. en alvorlig psykisk sygdom, der har givet sig udslag i en uhensigtsmæssig erhvervsmæssig adfærd. Det kunne ligeledes i

sjældne tilfælde tænkes, at grove lovovertrædelser påvirker omdømmet i sådant omfang, at beskikkelse ikke bør ske.

Det fremgår af den danske revisorlovs § 20, stk. 2, at Disciplinærnævnet kan fratage revisors beskikkelse fra 6 måneder til 5 år eller indtil videre, hvis en revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentagen forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde.

Denne bestemmelse relaterer sig udelukkende til udøvelsen af selve revisorerhvervet og ikke til det almindelige omdømme eller adfærd i øvrige stillinger eller erhverv.

Det er i øvrigt Revisorkommissionens opfattelse, at det vil være yderst vanskeligt at finde nogle objektive kriterier for en bestemmelse om godt omdømme, idet det i høj grad vil bero på et skøn i det konkrete tilfælde, hvorvidt en person på grund af sit omdømme ikke længere bør have beskikkelse som revisor. Et sådan skøn vil i øvrigt ændre sig over tid i takt med samfundsudviklingen, og hvad der anses som god tone i øvrigt.

Det er på den anden side væsentligt, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen får nogle operative retningslinier for, hvorledes bestemmelsen skal håndteres i praksis, og at styrelsen ikke forventes at foranstalte en meget omfattende og tidskrævende undersøgelse af den pågældende ansøgers adfærd.

Såfremt en revisor har udvist en sådan adfærd, at han ikke længere bør være beskikket som revisor, vil retssikkerheden efter Revisorkommissionens opfattelse være størst i situationer, som også forekommer i dag, hvor anklagemyndigheden i forbindelse med en grov straffesag samtidig nedlægger påstand om fratagelse af beskikkelsen, og hvor det således er domstolene, der fratager beskikkelsen. Disciplinærnævnets afgørelse efter § 20, stk. 2, kan da også i henhold til lovens § 22, stk. 1, i dag forlanges indbragt for domstolene.

Revisorkommissionen har drøftet, om det ville være hensigtsmæssigt at udfærdige en bestemmelse, hvor styrelsen i tvivlstilfælde kan bede Disciplinærnævnet om en udtalelse, idet nævnet besidder den nødvendige kompetence, ligesom nævnets formand er dommer.

En sådan adgang til at forhøre sig hos Disciplinærnævnet vil imidlertid give det problem, at nævnet kun behandler sager om revisorer, der har deres beskikkelse

og Disciplinærnævnets kompetence skulle så i givet fald udvides til også at omfatte revisorer, der ansøger om beskikkelse. Det finder Revisorkommissionen ikke hensigtsmæssigt.

Såfremt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen afviser at beskikke en person på grund af vedkommendes dårlige omdømme, vil afgørelsen i lighed med andre afgørelser, der træffes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, kunne indbringes for Erhvervsankenævnet, jf. revisorlovens § 18, stk. 1. Revisorkommissionen har overvejet, om afgørelsen - på linie med afgørelsen om fratagelse af beskikkelse på grund af gæld til det offentlige - skulle kunne indbringes for domstolene. Da der imidlertid er tale om en afgørelse i forbindelse med Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vurdering af, hvorvidt en person kan beskikkes som revisor, vil afgørelsen - efter Revisorkommissionens opfattelse - ligesom andre afgørelser i forbindelse med en beskikkelse i første omgang skulle indbringes for Erhvervsankenævnet.

Derimod vil en afgørelse om fratagelse af beskikkelse på grund af dårligt omdømme truffet af Disciplinærnævnet skulle indbringes for domstolene.

Revisorkommissionen vurderer, at spørgsmålet om godt omdømme meget sjældent vil opstå i forbindelse med en beskikkelse, men derimod være mere aktuelt, når revisorer har fået deres beskikkelse.

Et medlem af Revisorkommissionen finder, at styrelsens nægtelse af beskikkelse bør kunne indbringes direkte for domstolene. Nægtelse af beskikkelse vil være et meget alvorligt indgreb for en person i muligheden for erhvervsudøvelse efter en lang og kostbar uddannelse. Dette medlem af kommissionen finder også anledning til at pege på, at det følger af retsplejelovens § 121, stk. 4 om justitsministerens nægtelse af at udstede advokatbeskikkelse til en person, at et afslag kan forlanges indbragt for landsretten (efter 1. januar 2007 byretten), således at justitsministeren skal anlægge sagen i den borgerlige retsplejes former.

Tilsvarende regler gælder i øvrigt om nægtelse af at udstede beskikkelse til revisor på grund af gæld til det offentlige. Efter implementeringen af det nye 8. direktiv vil reglerne for at opnå beskikkelse som revisor og reglerne for at opnå advokatbeskikkelse tilnærme sig hinanden meget. Det vil derfor ikke være rimeligt, såfremt der ikke er samme retssikkerhed i tilfælde af nægtelse. Indbringelse for Erhvervsankenævnet med efterfølgende mulighed for domstolsprøvelse vil betyde et meget langvarigt og tungt sagsbehandlingsforløb, hvilket vil kunne være en overtrædelse af Den Europæiske Menneskerettighedskonvention art. 6, 1. pkt.

Regler om advokatbeskikkelse

Revisorkommissionen har undersøgt, om der vil kunne hentes inspiration i de regler i retsplejeloven, som gælder for beskikkelse af advokater og advokatfuldmægtige.

Det fremgår således af § 121, stk. 1, at

»beskikkelse kan nægtes de, der er dømt for strafbart forhold, såfremt forholdet begrundet en nærliggende fare for misbrug af adgangen til at udøve advokatvirksomhed eller gør den pågældende uværdig til den agtelse og tillid, der må kræves til udøvelse af advokatvirksomhed. Straffelovens § 78, stk. 3 gælder tilsvarende«. Det hedder videre i stk. 2, »Beskikkelse kan endvidere nægtes den, der i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at den pågældende ikke vil udøve advokatvirksomhed på forsvarlig måde.«

Medens udelukkelse fra at udøve virksomhed, som kræver offentlig autorisation, på grund af strafbart forhold i almindelighed i henhold til straffelovens § 78, stk. 2, kun kan ske, såfremt det udviste forhold begrundet en nærliggende fare for misbrug af stillingen eller hvervet altså efter et adækvanskriterium, gælder det således for advokater, at udelukkelse endvidere kan ske, såfremt det udviste forhold gør den pågældende uværdig til den agtelse og tillid, der må kræves til udøvelse af advokatvirksomhed, altså efter et værdighedskriterium.

Bestemmelsen i stk. 2, tager navnlig sigte på handlinger, der ikke har medført strafferetlig tiltale, men hvor den pågældende f.eks. er afskediget fra en stilling på grund af uredelighed eller i anden virksomhed på grov måde har tilsidesat hensynet til sine kunder.

Også et afslag efter stk. 2, kan af den person, der ansøger om beskikkelsen, forlanges indbragt for domstolene.

Også ved fratagelse af beskikkelse findes der regler i retsplejeloven for advokater, der sikrer, at der under en straffesag kan nedlægges påstand om fratagelse af beskikkelse ifølge § 138

»såfremt forholdet begrundet en nærliggende fare for misbrug af stillingen eller gør den pågældende uværdig til den agtelse og tillid, der må kræves til udøvelse af advokatvirksomhed.«

I retsplejelovens § 147c, stk. 3, findes der en bestemmelse, der svarer til den ovenfor anførte bestemmelse i revisorlovens § 20, stk. 2. Retsplejelovens bestemmelse giver Advokatnævnet den kompetence, som Disciplinærnævnet har i revisorloven. Også Advokatnævnets afgørelse kan indbringes for domstolene.

Gennemgangen af reglerne om nægtelse af beskikkelse og fratagelse af beskikkelse viser, at disse stort set er ens for revisorer og advokater, selv om reglerne for straffede personer, der søger om beskikkelse som advokat, er skærpede i forhold til reglerne om nægtelse af beskikkelse af revisorer.

Fratagelse af beskikkelse

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at der udover bestemmelsen i § 20, stk. 2, om Disciplinærnævnets adgang til at fratage beskikkelsen bør indsættes en bestemmelse i revisorloven, der sikrer, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan indbringe en sag for Disciplinærnævnet, der så kan fratage en beskikkelse, når revisors omdømme er alvorligt kompromitteret.

Således som Revisorkommissionen læser artikel 4 og 5 i direktivet, vil der skulle mere til at fratage en revisor sin beskikkelse end til at nægte en ansøger beskikkelse, idet en fratagelse kræver, at revisors omdømme er *alvorligt kompromitteret*.

Dette er efter Revisorkommissionens opfattelse ganske naturligt, idet det må betragtes som et større indgreb at få frataget muligheden for at udøve sit erhverv end slet ikke at blive godkendt til at udøve erhvervet.

Som det fremgår af forslaget er ordene *i stilling og erhverv* udgået for at i mødekomme den mere generelle formulering i direktivteksten. Det dårlige omdømme skal således ikke nødvendigvis være opstået i en stilling eller i et erhverv, men også dårligt omdømme i privatlivet medtages i bestemmelsen. Det er dog stadig en forudsætning for anvendelsen af bestemmelsen, at revisors adfærd giver grund til at antage, at revisor ikke vil kunne varetage opgaven som offentlighedens tilidsrepræsentant i henhold til loven på forsvarlig måde. Af direktivteksten fremgår det ikke, om det dårlige omdømme skal have indflydelse på erhvervet som revisor. I Danmark er der dog tradition for, at der ved vurderingen af en persons omdømme tages udgangspunkt i det erhverv, den pågældende udøver, idet der ses bort fra rent private forhold.

Dette indebærer, at et omfattende spiritus - eller narkotikamisbrug i visse situationer - må siges at kunne få indflydelse på erhvervet som revisor og offentlige-

dens tillidsrepræsentant, idet man ikke vil være i stand til at varetage erhvervet på forsvarlig måde. Der må således ske en vurdering i den konkrete situation.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke som led i den almindelige sagsbehandling skal foranstalte omfattende og tidskrævende undersøgelser i forbindelse med en beskikkelse for at opfylde bestemmelsen.

Styrelsen skal dog i de formentlig meget sjældne tilfælde, hvor den er bekendt med situationer, der vil kunne omfattes af bestemmelsen, naturligvis inddrage bestemmelsen i sin sagsbehandling.

Ved Disciplinærnævnets behandling af sager om fratagelse af beskikkelse på grund af, at omdømmet er blevet alvorligt kompromitteret, må der forsøges opstillet nogle kriterier for, i hvilke situationer omdømmet kan siges at være så alvorligt kompromitteret, at det vil kunne påvirke revisors opgaver i henhold til revisorloven. Det kunne f.eks. være situationer, hvor revisor gentagne gange har optrådt i forbindelse med virksomheder, der opererer på kanten af loven, eller revisor offentligt har gjort sig til talsmand for, at vedkommende ser det som sin pligt at omgå den danske lovgivning. Det kunne ligeledes i sjældne tilfælde tænkes, at grove lovovertrædelser påvirker omdømmet i sådant omfang, at frakendelse af beskikkelse kan komme på tale. Det må sikres, at kun situationer, hvor der er tale om en vis kvalificeret grovhed fra revisors side, vil kunne føre til en fratagelsessituation.

Hvis en revisor efterfølgende tager afstand fra sine tidligere udtalelser eller handlinger, som har skadet den pågældendes omdømme alvorligt, må revisor vel siges at have repareret eller i hvert tilfælde forsøgt at reparere sit omdømme, således at revisor ikke skal fratages sin beskikkelse på baggrund af tidligere udtalelser, selv om disse har været nok så kompromitterende. Det vil dog være Disciplinærnævnet, der skal tage stilling til, om en sådan afstandtagen vil have betydning for revisors omdømme.

Revisorkommissionen har drøftet, hvorvidt det alene skal være Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der skal kunne indbringe en sag om fratagelse af beskikkelsen på grund af dårligt omdømme, eller om enhver, der har en retlig interesse skal kunne indbringe en revisor i lighed med andre sager, der indbringes for Disciplinærnævnet. Revisorkommissionen mener, at der skal være mulighed for, at enhver der har en retlig interesse, kan indbringe en sag om fratagelse af revisors beskikkelse på grund af revisors omdømme.

Revisorkommissionen vurderer imidlertid, at det vil være yderst sjældent, at en privatperson vil have en tilstrækkelig retlig interesse i sådanne sager. Det må dog være Disciplinærnævnet, der skal afgøre, om den pågældende har en sådan retlig interesse, at sagen kan indbringes, ligesom Disciplinærnævnet vil kunne afvise sagen, såfremt denne er indbragt af rent chikanøse årsager.

Ved behandling af sager om henholdsvis nægtelse af beskikkelse og fratagelse af beskikkelse, må Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og Disciplinærnævnet for at følge direktivets artikel 4 og 5 således anlægge forskellige betragtninger for så vidt angår alvorlighedskriteriet, idet der vil skulle mere til at fratage en beskikkelse på grund af omdømmet end til at nægte en beskikkelse på grund af omdømmet.

Disciplinærnævnet

Da Disciplinærnævnet ikke længere finansieres af revisorforeningerne men af revisorerne selv, og da nævnets forretningsorden udstedes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, foreslår Revisorkommissionen, at bestemmelsen i lovens § 19, stk.1, 1. pkt., ændres, således at det fremgår, at det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der opretter Disciplinærnævnet. I overensstemmelse med gældende praksis såvel for Revisorkommissionen som for Disciplinærnævnet, vil revisorforeningerne fortsat skulle indstille medlemmer til nævnet, der, som det gælder i dag, udnævnes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

6. Efteruddannelse

6.1. Direktivets bestemmelser

8. direktiv stiller i artikel 13 krav om, at revisorer løbende skal gennemgå et passende efteruddannelsesforløb for at bevare deres teoretiske viden, faglige kvalifikationer og værdier på et tilstrækkeligt højt niveau, samt at der skal pålægges passende sanktioner, såfremt bestemmelserne om efteruddannelse ikke overholdes. Direktivet henviser i den forbindelse til artikel 30, hvoraf det fremgår, at mulighed for fratagelse af godkendelse (beskikkelse) skal indgå i sanktionerne.

6.2. Gældende danske regler

Revisorloven indeholder ikke bestemmelser om, at revisorer skal efteruddanne sig, ligesom der ikke tidligere har været regler om efteruddannelse i revisorlovgivningen. De to revisorforeninger FSR og FRR har imidlertid for nyligt indført regler om efteruddannelse som krav for fortsat medlemskab af foreningerne. FSR og FRR's regler er inspireret af IFAC's regler om efteruddannelse gældende for medlemsorganisationerne. Disse regler lever op til internationale standarder.

6.3. Revisorkommissionens forslag

Revisorkommissionen har foreslået en bestemmelse om efteruddannelse som en ny § 4 a, således at bestemmelsen indgår i lovens kapitel 3, der omhandler beskikkelse som statsautoriseret henholdsvis registreret revisor.

Revisorkommissionen er ligeledes kommet med et forslag til, hvorledes den eksisterende bestemmelse i lovens § 6, der omhandler de situationer, hvor beskikkelsen bortfalder, frakendes eller fratages, kan ændres. Der vil således blive skabt mulighed for at fratage beskikkelsen, hvis revisor ikke lader sig efteruddanne.

»§ 4 a. En revisor, der er beskikket i henhold til §§ 3 og 4, har pligt til at deltage i et efteruddannelsesprogram, der sikrer, at den pågældende til stadighed bevarer sin teoretiske viden, sine faglige kvalifikationer samt sin viden om kravene til offentlighedens tillidsrepræsentant.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om den i stk. 1 nævnte efteruddannelse samt om kontrol heraf.

Stk. 3. Revisor skal til enhver tid kunne dokumentere, at kravene til efteruddannelse er opfyldt.

§ 6. Beskikkelse som revisor bortfalder, hvis

- *betingelserne i § 3, stk. 1, nr. 1, 2, 3 eller 6, jf. stk. 2, ikke længere er opfyldt,*

- revisor nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. § 14, stk. 1,
- revisor ikke opfylder kravene til efteruddannelse, jf. § 4 a,
- beskikkelsen frakendes efter § 20, stk. 2, eller straffelovens § 79, eller
- beskikkelsen fratages efter § 7.

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

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan, hvor revisor alene mangler at gennemføre en mindre del af efteruddannelsen, fastsætte en frist, inden for hvilken revisor skal opfylde de i medfør af § 4 a, stk. 2, fastsatte krav til efteruddannelse.

Stk. 4. Er en beskikkelse som revisor bortfaldet eller frakendt efter reglerne i denne lovs kapitel 11 eller i straffelovens § 79, skal den straks leveres tilbage til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det samme gælder, hvis beskikkelsen er frataget efter § 7.

Stk. 5. Ophører grunden til en beskikkelses bortfald eller fratagelse, eller udløber eller ophæves frakendelsen af en beskikkelse, skal beskikkelsen efter anmodning og uden betaling af gebyr på ny sættes i kraft og udleveres til den pågældende, jf. dog stk. 6.

Stk. 6. For en person, som har været uden beskikkelse i en årrække, kan kravet om efteruddannelse i § 4 a dog erstattes af en særlig prøve efter regler, som fastsættes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

6.4. Revisorkommissionens overvejelser

Revisorkommissionen har nærmere drøftet, hvorledes et efteruddannelsesforløb kan tilrettelægges og har ladet sig inspirere af de regler, som revisorforeningerne har vedtaget for deres medlemmer, ligesom de netop indførte norske regler om efteruddannelse har været drøftet.

Revisorforeningernes retningslinier om efteruddannelse

FSR og FRRs retningslinier om obligatorisk efteruddannelse er udformet på baggrund af IFAC's krav til medlemsorganisationer.

Det følger af FSRs retningslinier, at:

- Den obligatoriske efteruddannelse skal - over en treårig periode - som minimum omfatte følgende kategorier:
 - 30 timer inden for revisions- og erklæringsområdet samt etik

- 20 timer inden for regnskabsvæsen og økonomistyring
- 15 timer inden for området direkte og indirekte skatter.
- De resterende 55 timer skal relateres til området for revisionsvirksomhed herunder selskabsret og virksomhedsledelse.
- Efteruddannelsen kan ske i form af deltagelse i kurser, foredragsvirksomhed, forfattervirksomhed og deltagelse i fagligt udvalgsarbejde (internt og eksternt).
- Den obligatoriske efteruddannelse skal som minimum foregå på masterniveau (cand.merc.aud.-niveau).

Ligeledes følger det af FRRs retningslinier, at:

- FRR-medlemmerne skal gennemføre 120 timers efteruddannelse over en treårig periode, hvoraf mindst 60 timer skal kunne dokumenteres. Mindst 20 timers efteruddannelse skal afsluttes hvert år indenfor en treårig periode.
- Efteruddannelse omfatter kurser, foredragsvirksomhed, forfattervirksomhed og fagligt udvalgsarbejde (internt og eksternt).
- Den obligatoriske efteruddannelse skal over en treårig periode som minimum fordeles inden for følgende kategorier:
 1. 30 timer inden for revisions- og erklæringsområdet samt etik
 2. 20 timer inden for regnskabsvæsen og økonomistyring
 3. 15 timer inden for området direkte eller indirekte skatter.
- De resterende 55 timer skal også tilknytte sig til den registrerede revisors virksomhedsområde, f.eks. inden for selskabsret og virksomhedsledelse.

Norske regler om efteruddannelse

Kap. 2 i den norske »Forskrift om revisjon og revisorer« omhandler »Krav til etterutdanning«:

»§ 2-1. Omfang og innhold

Revisor som reviderer årsregnskap for revisjonspliktig skal til enhver tid kunne dokumentere 105 timers etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderår. Som relevant etterutdanning regnes det å delta i undervisning ved ordinært studieopplegg innen fagkretsen for revisorutdanning i Norge, arrangeret av norsk eller utenlandsj universitet eller høyskole. Tilsvarende gjelder det å delta på kurs innen fagkrets som nevnt i annet punktum. Forelesninger på kurs mv. som nevnt i annet og tredje punktum regnes som relevant etterutdanning på lik linje med deltakelse på kurs mv.

Kredittilsynet kan godkjenne annen type aktivitet som relevant etterutdanning.

Etterutdanning etter første og annet ledd må minst omfatte:

1. 21 timers revisjon,
2. 21 timers regnskap og
3. 21 timers skatterett

Inntil 42 timer etterutdanning kan utgjøres av undervisning, kurs eller forelesninger innen fag nevnt i nr. 1 til 3 eller øvrige fag fra fagkretsen ved revisorutdanningen i Norge.

§ 2-2. Dokumentasjon

Etterutdanning må kunne dokumenteres fra og med det fjerde året etter at revisor fikk sin godkjenning.

Bekreftelse på gjennomført utdanning etter § 2-1 skal inneholde:

1. navn på den som arrangerer utdanningen
2. beskrivelse av utdanningen og
3. utdanningens omfang.»

Efteruddannelse i relation til lovens anvendelsesområde

Det er Revisorkommissionens oppfattelse, at anvendelsesområdet for revisorloven nødvendigvis må være bestemmende for afgrænsningen af lovkravene til efteruddannelse af revisorer.

Revisorkommissionen er opmærksom på, at en begrænsning af revisorlovens anvendelsesområde til alene at omfatte lovpligtige revision, vil betyde, at der vil skulle opstilles regler for efteruddannelse, der primært fokuserer på den lovpligtige revision, samt de tilgrænsende områder, der har betydning herfor.

Den frivillige efteruddannelse i relevante områder, der ligger uden for revisorlovens område, må i så fald overlades til revisorforeningerne.

Da Revisorkommissionen imidlertid vil foreslå et bredere anvendelsesområde for revisorloven, nemlig samtlige erklæringer, når disse udtrykker en grad af sikkerhed, er det Revisorkommissionens opfattelse, at området for efteruddannelsen må tilrettelægges herefter.

Retningslinier for efteruddannelse

Det er Revisorkommissionens vurdering, at FSR's og FRR's nye retningslinier om obligatorisk efteruddannelse sikrer en tilstrækkelig efteruddannelse også i forhold til det af Revisorkommissionen foreslåede anvendelsesområde. Revisor-

kommissionen ser dog samtidigt et problem i forhold til revisorer, der ikke er medlemmer af foreningerne, da disse fortsat ikke vil være omfattet af regler om efteruddannelse, der strækker sig ud over den lovpligtige revision.

Revisorkommissionen er opmærksom på, at virksomheders samarbejde på tværs af landegrænser har været med til at stille nye og øgede kvalitetskrav til revisorerne og revisionsvirksomhederne. De skærpede krav er tungest for de mindre virksomheder, for hvem det at holde sig opdateret med nye internationale krav er en stor byrde.

Samtidig har Revisorkommissionen øje for, at der inden for alle liberale erhverv i øjeblikket gennemføres en omfattende efteruddannelse, som formentlig ikke vil blive mindre omfattende fremover, da efteruddannelse ligeledes er indeholdt i det netop indgåede forlig mellem de politiske partier om en velfærdsreform. Det vurderes derfor, at det er i branchens interesse ikke at halte efter de andre. Man var på denne baggrund enig om, at virksomhederne om fem år forventeligt har vænnet sig til de nye krav, og at dette vil medføre, at kravene er hævet for standarden. Dette er til glæde for de tilbageværende revisionsvirksomheder samt kunderne.

I forhold til spørgsmålet om, hvordan man i revisorloven kan indrette bestemmelser om efteruddannelse i overensstemmelse med direktivet, er det Revisorkommissionens opfattelse, at det vil være mest hensigtsmæssigt at udforme en bemyndigelsesbestemmelse, der giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for at fastsætte nærmere regler for efteruddannelsen, herunder kravene til efteruddannelsens omfang, faglige indhold, faglige niveau og form. Da revisorernes eksamen varetages af Revisorkommissionen, forudsættes det, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vil inddrage Revisorkommissionen i dette arbejde.

Bemyndigelsesbestemmelsen giver mulighed for, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i samarbejde med Revisorkommissionen kan fastsætte og ændre bestemmelserne i takt med ændrede krav fra EU eller andre internationale standarder.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at i det omfang de danske regler lægger sig op ad revisorforeningernes krav til efteruddannelse, vil de danske regler være i fuld overensstemmelse med 8. direktiv. Ved at lægge lovreglerne op ad revisorforeningernes krav til efteruddannelse, vil man sikre det samme høje efteruddannelsesniveau også for de revisorer, der vælger ikke at være medlem af FSR eller FRR.

Ved fastlæggelsen af efteruddannelsens omfang og faglige indhold, vil det som sagt være en fordel at tage udgangspunkt i de af de to revisorforeninger (FSR og FRR) udformede retningslinier om obligatorisk efteruddannelse.

I forhold til *efteruddannelsens omfang* skal der tages udgangspunkt i de gældende retningslinier fra FSR og FRR, der pålægger medlemmer at gennemgå 120 timers efteruddannelse over en treårig periode. Der er tale om et kontinuerligt efteruddannelseskraft, hvor timerne skal deles ud over den treårige periode.

Det *faglige indhold* af efteruddannelsen skal vedrøre faglige områder, der er relevante for revisorer, såsom revisions- og erklæringsområdet samt etik, regnskabsvæsen og økonomistyring, området direkte og indirekte skatter, samt andre mere valgfrie områder relateret til revisionsvirksomheden, herunder selskabsret og virksomhedsledelse. Det *faglige niveau* for den gennemførte efteruddannelse skal som minimum være på masterniveau.

Den gennemførte efteruddannelse kan antage flere *former*. Efteruddannelse skal således kunne gennemføres via en flerhed af aktiviteter, såsom kurser, foredragsvirksomhed, forfattervirksomhed og fagligt arbejde (internt og eksternt) og deltagelse i udvalgsarbejde. Formen kan således variere. Det er dog et krav, at det faglige niveau og indholdet lever op til de fastsatte krav.

Forfattervirksomhed vil således alene kunne godkendes som relevant efteruddannelse, hvis materialet har et tilstrækkeligt niveau. Her tænkes f.eks. på artikler publiceret i anerkendte fagblade eller lærebøger på videregående uddannelser.

Udbydere af efteruddannelse

I forhold til spørgsmålet om hvem, der skal kunne udbyde efteruddannelseskurser for beskikkede revisorer, er det Revisorkommissionens opfattelse, at dette ikke kan begrænses til revisorforeningerne eller beskikkede revisorer. Efteruddannelsen vil ligeledes kunne tages på handelshøjskoler og universiteter samt i andre regi.

Det må imidlertid generelt sikres, at de, der udbyder efteruddannelse, sikrer et tilstrækkeligt niveau.

I Norge var der tidligere fastsat regler om godkendelse af udbydere af efteruddannelse. Disse regler er imidlertid nu ophævet, da de var vanskelige at administrere. Da efteruddannelsen som nævnt kan antage en flerhed af former, er det Revisorkommissionens opfattelse, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen eller anden

myndighed ikke skal foretage en godkendelse af mulige efteruddannelsesudbydere, men der må som minimum stilles krav om, at der er tale om professionelle udbydere. Det pålægges således den enkelte revisor selv at foretage en vurdering af, hvorvidt f.eks. et udbudt kursus lever op til de fastsatte regler.

Kontrol af efteruddannelsen

Revisorkommissionen mener, at der bør fastsættes regler om kontrol af revisorernes efteruddannelse. Revisorkommissionen har drøftet, hvorvidt det eventuelt skulle være Revisortilsynet, der kontrollerede, om revisorerne opfylder kravene til efteruddannelse i takt med, at kontrollanterne hvert 4. år fører kvalitetskontrol med revisionsvirksomhederne. Revisorkommissionen har imidlertid fundet dette mindre hensigtsmæssigt, idet det formentlig vil medføre yderligere omkostninger for revisionsvirksomhederne til kontrol. Der er ligeledes tale om en umiddelbart konstaterbar oplysning, som ikke kræver en vurdering fra kontrollanterne. Herudover vil Revisortilsynet ikke have mulighed for at kontrollere efteruddannelsen hos de revisorer, der ikke er tilknyttet en revisionsvirksomhed.

Revisorkommissionen mener, at det bør være Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der kontrollerer, om revisorerne lever op til reglerne om efteruddannelse, og at styrelsen skal fastsætte regler om kontrol i bekendtgørelsesform. Det er dog væsentligt i lovhjemlen at fastslå, at det er revisor selv, der til enhver tid skal kunne dokumentere, at han eller hun opfylder kravene til efteruddannelse.

Som et minimum skal revisor skulle oplyse følgende: Navn på kursusudbyder, beskrivelse af kursets indhold, og hvem der har forestået undervisningen samt den tidsmæssige udstrækning samt faglige fordeling af emnerne på kurset. Hvis der derimod er tale om foredrags- og forfattervirksomhed, vil revisor blandt andet skulle oplyse om målgruppen og indhold. Ved deltagelse i udvalgsarbejde skal der oplyses om udvalgets arbejde, målgruppe og den tidsmæssige udstrækning af arbejdet.

At det er revisor selv, der skal kunne bevise, at vedkommende opfylder efteruddannelseskravene, hænger nøje sammen med, at det er den enkelte revisor selv, der skal vurdere, hvorvidt kursusudbyderen har de tilstrækkelige kompetencer og forudsætninger for at udbyde efteruddannelsen, ligesom den enkelte revisor selv er ansvarlig for, at kursets faglige indhold ligger inden for de fagområder, som bekendtgørelsen om efteruddannelse har fastsat.

Revireg

Efter Revisorkommissionens opfattelse bør selve kontrollen knyttes til det offentlige register over statsautoriserede og registrerede revisorer samt revisionsvirksomheder (Revireg), som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen allerede fører. Det gældende register indeholder allerede oplysninger over alle revisionsvirksomheder og de deri ansatte revisorer.

Revireg benyttes bl.a. som udgangspunkt for gennemførelsen af den obligatoriske kvalitetskontrol. Revisionsvirksomhederne skal hertil indberette oplysninger om ind- og udtrædende revisorer mm., og det vil således også være velegnet til registrering af revisors efteruddannelse, f.eks. således, at det pålægges den enkelte revisor eller revisionsvirksomhed med passende mellemrum f.eks. én gang årligt at opdatere de i registret registrerede oplysninger om revisors efteruddannelse. Indberetning til Revireg sker digitalt, og de indberettede oplysninger vil give Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for at foretage en løbende stikprøvekontrol af, hvorvidt de enkelte revisorer opfylder kravene om efteruddannelse. Der vil således være tale om en enkel og administrativ let løsning.

Således som det er foreslået ovenfor, vil det være en betingelse for at opretholde beskikkelsen, at revisorerne opfylder kravene til efteruddannelse. Det er imidlertid ikke en betingelse for at opretholde beskikkelsen, at en revisor er registreret i Revireg, idet den nye revisorlov har åbnet mulighed for, at en revisor kan beholde sin beskikkelse, uanset at revisor ikke er tilknyttet en revisionsvirksomhed, når blot revisor er forsikret i henhold til lovens bestemmelser herom.

En sådan revisor vil naturligvis ikke kunne udføre erklæringsopgaver i henhold til lovens § 1, stk. 2. Revisorkommissionen foreslår derfor, at Revireg udbygges til også at omfatte revisorer, der har deres beskikkelse, men som ikke er tilknyttet en revisionsvirksomhed. Herefter vil Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ligeledes få mulighed for at kontrollere, at revisorer, der ikke er tilknyttet en revisionsvirksomhed, opfylder lovens bestemmelser om efteruddannelse.

Revisorkommissionen har drøftet, hvorvidt oplysningerne i Revireg om revisors efteruddannelse bør være offentligt tilgængelige ligesom de øvrige oplysninger i Revireg. Det følger af artikel 40 i det nye 8. direktiv, at revisorer og revisionsvirksomheder på deres hjemmeside skal offentliggøre revisionsfirmaets politik for revisors efteruddannelse.

Revisorkommissionen finder, at revisorerne kunder og brugerne af revisors ydelser i øvrigt vil kunne få gavn af oplysninger om, hvilken efteruddannelse den

enkelte revisor har deltaget i - så meget desto mere som en del af efteruddannelsen sker inden for valgfri områder.

Overgangsbestemmelse

Da kravet om efteruddannelse skal opfyldes over en årrække, som foreslås fastsat til 3 år, bør der i forbindelse med lovens ikrafttræden indsættes en overgangsbestemmelse, der tager højde herfor.

Sanktioner

Revisorkommissionen har drøftet, hvilke konsekvenser det bør have, såfremt en revisor ikke deltager i efteruddannelsen, og kommissionen er af den opfattelse, at det umiddelbart ikke vil give nogen mening at bødesanktionere bestemmelsen. Revisorkommissionen mener, at beskikkelsen bør bortfalde, såfremt en revisor ikke deltager i efteruddannelsen - på samme måde som en beskikkelse bortfalder på grund af manglende forsikring.

Såfremt en forsikring afmeldes over for styrelsen, får revisor én måneds frist til at tegne ny forsikring. Revisorkommissionen har derfor overvejet, hvorvidt revisor skal have en frist til at fuldføre eller i hvert tilfælde påbegynde den manglende efteruddannelse, forinden der stilles krav om, at beskikkelsen bortfalder. Da det er en meget omfattende sanktion, at beskikkelsen bortfalder på grund af manglende deltagelse i efteruddannelse, er det Revisorkommissionens opfattelse, at der bør indsættes en frist, indenfor hvilken revisor skal dokumentere, at vedkommende har startet et efteruddannelsesforløb.

Bortfald af beskikkelse findes allerede i dag i lovens § 6, hvis beskikkelsesbetingelserne ikke længere er opfyldt, hvis revisor nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, eller hvis beskikkelsen i øvrigt frakendes eller fratages.

Revisorkommissionen foreslår derfor at sanktionerne for manglende efteruddannelse indsættes i den eksisterende § 6.

Revisorkommissionen foreslår således, at § 6, stk. 1, nr. 3, fremover skal indeholde konsekvenserne af manglende efteruddannelse, nemlig at revisors beskikkelse bortfalder. Bestemmelsen ligestiller således manglende opfyldelse af efteruddannelseskravet med de øvrige forhold i det gældende stk. 1. Herved bliver sanktionen direktivkonform. Sanktionen understreger tillige den betydning, som efteruddannelsen tillægges. Bestemmelsen skal dog ses i sammenhæng med

Revisorkommissionens forslag til nyt stk. 3, hvor der indsættes hjemmel til at fastsætte en frist, hvis revisor kun mangler en mindre del af sin efteruddannelse.

Revisorkommissionens forslag om at foreskrive en frist er inspireret af de norske regler, og det er Revisorkommissionens opfattelse, at det bør være Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der skal kunne give en revisor, der ikke til fulde opfylder kravene til efteruddannelse, en frist, inden for hvilken revisor skal opfylde kravene. Fristen bør have en sådan længde, at revisor inden for fristen vil kunne gennemføre den manglende efteruddannelse, uden at denne skal tages på fuld tid. Ideen med fristen er jo netop, at revisor skal kunne varetage sit hverv, mens denne samler op på den manglende efteruddannelse.

Hvis revisor ikke opfylder kravene inden for den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen givne frist, skal revisors beskikkelse dog bortfalde.

Efter Revisorkommissionens opfattelse bør det som nævnt kun være revisorer, der mangler at opfylde en mindre del af efteruddannelseskravene, der vil kunne opnå en sådan frist. Som udgangspunkt vil Revisorkommissionen anbefale, at der ved en mindre del forstås 1/3 eller mindre af efteruddannelsen.

Revisorkommissionen mener, at der er behov for en særregel for revisorer, der i en årrække - enten som følge af, at beskikkelsen har været frakendt, frataget eller har været bortfaldet, eller som følge af, at den har været deponeret - ikke har virket som revisor.

Revisorkommissionen foreslår derfor, at der i den nuværende § 6 indsættes et nyt stk. 6, hvorefter vedkommende vil kunne tage en af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsat prøve, hvis vedkommende på grund af den ufrivillige eller frivillige pause ikke opfylder de for revisorer gældende efteruddannelseskrav. Ved prøven skal den pågældende godtgøre, at vedkommende har de fornødne kompetencer til igen at kunne virke som revisor.

Bestemmelsen gælder alene for personer, der i en periode ikke har virket som revisor og i den periode ikke har gennemført den obligatoriske efteruddannelse. Drejer fraværet sig om en årrække, vil det kunne stille krav om et urimeligt langt efteruddannelsesforløb, hvis hele det forsømte efteruddannelsesprogram skal indhentes. Revisorkommissionen forudsætter, at prøven, som det er tilfældet med revisoreksamen og kvalifikationseksamen, skal aflægges for Revisorkommissionen. Ved prøven skal det kontrolleres, om personen ad anden vej har tilegnet sig den fornødne viden.

Muligheden for at tage en prøve, vil alene kunne benyttes af personer, der frivilligt eller ufrivilligt har været ude af erhvervet som revisor i en årrække, og som ønsker at generhverve beskikkelsen. Revisorer, der har deres beskikkelse, vil således ikke have mulighed for at vælge at tage en prøve i stedet for at deltage i et efteruddannelsesforløb. Herved undgås det, at revisorer med beskikkelse spekulerer i at undlade at efteruddanne sig.

En revisor, der er blevet frataget sin beskikkelse som følge af manglende efteruddannelse og som i en årrække har været ude af erhvervet, vil efter Revisorkommissionens opfattelse skulle have mulighed for at tage prøven med henblik på at generhverve sin beskikkelse.

Der er naturligvis intet til hinder for, at revisorer, der ikke længere virker som revisorer, deltager i et efteruddannelsesforløb. I det omfang en revisor, som f.eks. har deponeret sin beskikkelse, har fulgt et efteruddannelsesprogram, vil denne dog ikke skulle bestå en prøve for igen at virke som revisor. Det er imidlertid Revisorkommissionens opfattelse, at personer, der ikke længere er i besiddelse af deres beskikkelse, sjældent vil deltage i et efteruddannelsesforløb for revisorer.

7. Adgang til relevant information ved revisorskifte

7.1. Direktivets bestemmelser

Artikel 23, stk. 3, omtaler tiltrædende revisors mulighed for at få relevant information fra den fratrædende revisor og lyder som følger:

»Erstattes en revisor eller et revisionsfirma af en anden revisor eller et andet revisionsfirma, skal den tidligere revisor eller det tidligere revisionsfirma give den nye revisor eller det nye revisionsfirma adgang til alle relevante oplysninger om den reviderede virksomhed.«

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at de i artiklen nævnte relevante oplysninger om den reviderede virksomhed, alene omfatter oplysninger, der er relevante i forhold til den lovpligtige revision i direktivets forstand.

7.2. Gældende danske regler

Den tiltrædende revisors adgang til relevant information er ikke reguleret i den nuværende revisorlov. Den nuværende § 10, stk. 1, 3. pkt. fastslår således alene, at:

»Fratræder revisor, skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til sin fratræden.«

Den nuværende adgang til at få udleveret oplysninger fra den fratrædende revisor følger af almindelige retsprincipper. Revisorkommissionen er af den opfattelse, at den gældende bestemmelse i § 10, stk. 1, 3. pkt. bør fastholdes uændret. Herved sikres, at den tiltrædende revisor kan få adgang til oplysninger, der kan have betydning for dennes overtagelse eller varetagelse af hvervet.

Implementeringen af direktivets regler stiller således krav til ændringer i bestemmelserne i revisorloven.

Revisorkommissionen finder dog anledning til at bemærke, at det følger af god revisorskik, der omfatter god revisoradfærd, at den fratrædende revisor ikke påfører den tiltrædende revisor unødige hindringer for udførelsen af sit arbejde. Som følge heraf stilles sædvanligvis de oplysninger til rådighed, som ønskes af den tiltrædende revisor.

Revisorskifte har dog i årenes løb givet anledning til praktiske problemer, da manglende adgang til oplysninger for den tiltrædende revisor har affødt revisionsmæssige problemer ved f.eks. revision af åbningsbalancen for regnskabsåret

eller sammenligningstal for det foregående regnskabsår. Konsekvensen har (i særlige tilfælde) været forbehold i revisionspåtegningen. Endvidere kan fratrædende revisors ansvar påvirkes jf. nedenfor.

7.3. Revisorkommissionens forslag

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at direktivets bestemmelse bør implementeres direkte i revisorlovens § 10. Samtidig foreslås det at samle bestemmelserne om den fratrædende revisors pligt til at give oplysninger til den tiltrædende revisor i et nyt stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bør endvidere kunne fastsætte nærmere regler om den tiltrædende revisors adgang til oplysninger om den reviderede virksomhed via en bemyndigelsesbestemmelse i revisorloven.

Revisorkommissionen foreslår, at § 10 udformes således:

»§ 10. Medmindre andet følger af lovgivningen eller en virksomheds vedtægter eller andet er aftalt, består revisors hverv, indtil ny revisor er tiltrådt. Revisor kan dog til enhver tid fratræde hvervet, medmindre fratræden strider mod god revisorskik.

Stk. 2. Fratræder revisor, skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til sin fratræden. Den fratrædende revisor har endvidere pligt til at give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger om den reviderede virksomhed.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om den tiltrædende revisors adgang til relevante oplysninger.«

Denne bestemmelse giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bemyndigelse til at fastsætte nærmere regler i bekendtgørelsesform. Bekendtgørelsen bør bl.a. indeholde regler om 1) den tiltrædende revisors adgang til information, 2) hvilke former for information der er relevant, 3) andre relevante forhold.

Gældende § 10, stk. 2-7 foreslås af overskuelighedsgrunde flyttet til ny § 10 a, ligesom der foreslås en ændring af rotationsbestemmelsen i den nuværende § 10, stk. 2.

7.4. Revisorkommissionens overvejelser

Umiddelbart synes det at følge af reglerne om god revisorskik, der omfatter god revisoradfærd, at den fratrædende revisor ikke påfører den tiltrædende revisor unødige hindringer for udførelsen af sit arbejde. Som følge heraf stilles sædvanligvis de oplysninger til rådighed, som ønskes af den tiltrædende revisor.

Revisors tilbageholdsret

De enkelte bestemmelser bør udformes med respekt for de retsregler og retsprincipper, som den nuværende uregulerede praksis bygger på, i det omfang denne praksis er i overensstemmelse med artikel 23, stk. 3, i det nye 8. direktiv. For eksempel bør den nuværende almindelige adgang til at udøve tilbageholdsret opretholdes.

Revisorkommissionen skal i denne forbindelse henlede opmærksomheden på domstolspraksis, praksis fra Disciplinærnævnet samt udtalelser fra FSR's responsumudvalg, der enstemmigt udtaler, at revisor har den samme ret til tilbageholdelse som andre kreditorer. Revisorers tilbageholdsret er således underlagt det generelle proportionalitetskrav.

Praksis fra Disciplinærnævnet (og de enkelte responsumudtalelser, der udtaler sig om omfanget af tilbageholdsretten) understreger, at tilbageholdsretten ikke må forhindre klienten i at overholde sine forpligtelser i henhold til bogføringsloven og andre regnskabsbestemmelser. Det er Revisorkommissionens opfattelse, at der allerede efter de gældende regler skal gives adgang til relevant information.

Revisorkommissionen mener dog, at man bør undlade detailregulering ved udformningen af bekendtgørelsen.

Afgivelse af oplysninger

Information fra den fratrædende revisor til den tiltrædende revisor kan principielt ske såvel i mundtlig som i skriftlig form, herunder ved at den tiltrædende revisor gives adgang til at gennemse materiale/stille spørgsmål eller ved udlevering af materiale.

Arbejdspapirer opdeles typisk i to grupper:

- a) Oplysninger der dækker/kan dække flere regnskabsår – stamoplysninger.
- b) Oplysninger for det regnskabsår, som revisionen vedrører.

Eksempler på de under a) nævnte arbejdspapirer/dokumenter er almene oplysninger om virksomheden, vedtægter, aktionæroverenskomster mv., bestyrelsens forretningsorden, bestyrelsesmødereferater, generalforsamlingsreferater, særlig lovgivning, særlige ansættelseskontrakter, lånedokumenter, leje- og leasingaftaler, kautionsforhold, forsikringsforhold, forhandleraftaler/rettigheder/koncessioner, regnskaber, revisionsprotokollater, management letters, selvangivelser, særlig rapportering i koncernforhold, mødereferater, korrespondance, revisions- og honoraraftale, eventuelt rapporter fra intern revision og særlige revisionsinstruk-

ser mv. Som det fremgår, vil mange af de nævnte informationer kunne fremskaffes af virksomheden selv eller i offentlige registre uden assistance fra den fratrædende revisor, hvilket ofte sker i praksis.

Eksempler på de under b) nævnte arbejds papirer er råbalancer og konsoliderede balancer, konklusionsnotater og topmemoer vedr. revisionens planlægning og udførelse samt detaljerede arbejds papirer og specifikationer vedr. resultatopgørelsens og balancens enkelte poster, noter mv.

I praksis kan særligt de under b) omtalte arbejds papirer indeholde følsomme vurderinger og konklusioner om virksomheden fra revisor side. Det er derfor typisk i disse situationer, at den fratrædende revisor udviser tilbageholdenhed med at stille informationer til rådighed for den tiltrædende revisor.

Revisorkommissionen er i relation hertil særligt opmærksom på de mulige problemer i forhold til selv-inkriminering og ansvarspådragelse, der kan opstå i forbindelse med udlevering af ikke færdiggjorte arbejds papirer og notater. Forholdene omkring den fratrædende revisors ansvar er uddybet nedenfor.

Relevant information

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at der skal gives den tiltrædende revisor adgang til relevant og tilstrækkelig information, der sikrer, at revisionen kan gennemføres i overensstemmelse med god revisionsskik og således, at manglende information – isoleret set – ikke får den konsekvens for virksomheden, at årsrapporten forsynes med et forbehold, jf. bemærkningerne ovenfor om revision af åbningsbalancen og sammenligningstal.

Derfor mener Revisorkommissionen, at det i vid udstrækning bør overlades til den tiltrædende revisor at vurdere, hvorvidt der er tale om relevant information. Herved sikrer man sig i et vist omfang, at den fratrædende revisor ikke tilbageholder oplysninger uden rimelig grund. Den tiltrædende revisor skal dog entydigt kunne definere/konkretisere, hvilke oplysninger han eller hun ønsker adgang til eller ønsker udleveret og må således ikke fremsætte en meget generel anmodning.

Ligeledes bør den tiltrædende revisor ikke kunne forlange adgang til information, som kan skaffes på anden måde f.eks. ved henvendelse til offentlige myndigheder eller til kunden selv. Det er Revisorkommissionens opfattelse, at fokus bør være mere på informationer og oplysninger end på selve materialet.

Det bør dog overlades til domstolene endeligt at afgrænse, hvad der er relevant information. Ligeledes bør det overlades til domstolene at afgøre, hvornår en revisor er forpligtiget til at give adgang til og eventuelt udlevere interne arbejds-papirer eller foretage en ekstrahering i disse.

Forslaget indebærer, at når årsregnskabet for det foregående år er revideret af en anden revisor, skal den fratrædende revisor i alle tilfælde give den tiltrædende revisor adgang til relevant information. For virksomheder, der ikke er underlagt lovkrav om revision af årsregnskabet, men som frivilligt vælger at lade årsregnskabet revidere, vil den fratrædende revisor også have pligt til at give den tiltrædende revisor de relevante oplysninger, hvis den pågældende revisor kan dokumentere at have indgået en aftale med virksomheden om at revidere årsregnskabet for det efterfølgende regnskabsår. Det følger af god revisorskik, at man også i tilfælde af at der er foretaget review, ligeledes giver den tiltrædende revisor adgang til relevant information.

Oplysningspligten er i god overensstemmelse med revisionsstandard RS 510: Førstegangsrevision – primobalancer. Det fremgår bl.a. af denne standard, at

»Når den foregående periodes regnskab blev revideret af en anden revisor, kan den nuværende revisor eventuelt opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis om primobalancen ved at gennemgå den fratrædende revisors arbejds-papirer.«

Ansvar

Et sidste punkt, som Revisorkommissionen har fundet anledning til at overveje i relation til adgangen til information ved revisorskifte, er omfanget af den fratrædende revisors ansvar.

Revisorkommissionen er af den opfattelse, at der ikke er behov for at regulere dette område, da det bør være de almindeligt gældende ansvarsregler, der regulerer området. Revisorkommissionen mener således, at en regulering af adgangen til information ved revisorskifte ikke bør få særskilt betydning for revisors ansvar, men er dog opmærksom på, at bestemmelsen kan åbne for nye ansvarsspørgsmål i henhold til dansk ret, men disse må i den konkrete situation løses i henhold til de almindelige ansvarsregler.

Det ligger i sagens natur, at man ikke kan pålægge den fratrædende revisor et ansvar på baggrund af det materiale, denne ikke har haft mulighed for at færdiggøre, ligesom den fratrædende revisors ansvar ikke kan udvides i forhold til det ansvar, vedkommende én gang har påtaget sig i forbindelse med den fuldførte

arbejdsopgave. Udleveres dokumenter, der vedrører en ikke afsluttet revisionsopgave, bør revisor dog gøre opmærksom på, at revisionen ikke er afsluttet.

8. Revisionsvirksomheder

8.1. Direktivets bestemmelser

Ifølge definitionen i artikel 2, nr. 3, i 8. direktiv er der ikke nogen begrænsning i forhold til, hvilke juridiske former revisionsvirksomheder kan drives i, så længe revisionsvirksomheden er i overensstemmelse med direktivets bestemmelser. Direktivets artikel 3, fastsætter herudover de nærmere regler for godkendelsen af revisionsvirksomheder.

Direktivbestemmelsen i artikel 3 omhandler godkendelse af revisorer og revisionsfirmaer. Af stk. 4, litra b, fremgår det, at »stemmerettighederne i en virksomhed skal indehaves af....«. Bestemmelsen omtaler ikke kapitalen. Bestemmelse er ikke en minimumsbestemmelse, hvorfor man ikke i en dansk bestemmelse vil kunne tilføje et krav om ejerandele. Flertallet af stemmerettighederne i en revisionsvirksomhed skal indehaves af fysiske personer, som mindst opfylder direktivets betingelser til revisorer, eller af revisionsfirmaer, der er godkendte i en medlemsstat.

Dette betyder i realiteten, at en revisionsvirksomhed i Danmark vil kunne være en filial af en revisionsvirksomhed godkendt i en anden medlemsstat, hvor alle stemmerettighederne indehaves af revisionsvirksomheder eller revisorer godkendt i en anden medlemsstat.

Artikel 3, stk. 4, litra c stiller krav til ledelsen i en revisionsvirksomhed og bestemmer, at et flertal på højst 75% af medlemmerne af revisionsvirksomhedens bestyrelse eller direktion skal bestå af revisionsfirmaer eller revisorer, der er godkendt i henhold til direktivet. Hvis en bestyrelse eller direktion kun har to medlemmer, skal det ene medlem mindst opfylde betingelserne i litra c. I modsætning til bestemmelsen om hvem, der skal indehave stemmerettighederne i en revisionsvirksomhed, er ledelsesbestemmelsen i direktivet en egentlig minimumsbestemmelse.

8.2. Gældende danske regler

Ifølge revisorlovens ejerbestemmelse i § 12, er det alene muligt at drive revisionsvirksomhed som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab, aktieselskab, anpartsselskab og partnerselskab. Det er således bl.a. ikke tilladt at drive en revisionsvirksomhed som filial af en revisionsvirksomhed i en anden medlemsstat.

EU-Kommissionens henstilling fra 2002 om revisorers uafhængighed gav mulighed for ejerskab på tværs af grænserne, således at revisorer fra et andet EU-land,

godkendt i henhold til det daværende 8. direktiv kunne eje en dansk statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed. I forbindelse med indarbejdelsen af disse bestemmelser i dansk ret valgtes fra dansk side at begrænse denne mulighed til et ejerskab på op til 50 pct. 8. direktiv-godkendte revisorer kan således eje op til 50 % af ejer- og stemmeandelen i en revisionsvirksomhed.

Samtidig er der en klar sondring mellem statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder i § 12. Statsautoriserede revisorer skal eje mere end 50 % af ejer- og stemmeandelene i en statsautoriseret revisionsvirksomhed, og registrerede revisorer skal på samme måde eje mere end 50 % af ejer- og stemmeandelene i en registreret revisionsvirksomhed. Der kan således ikke være ejerskab af mere end 50 pct. uden, at det får konsekvenser for revisionsvirksomhedens status og navn. Revisorkommissionens betragtninger herom fremgår også af betænkning nr. 1411 fra 2002, side 89 ff., hvoraf det blandt andet fremgår:

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

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

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

Henstillingen opererede ligesom direktivet alene med stemmerettigheder – og altså ikke ejerskab til kapitalen. Da der var tale om en henstilling, stod landene

imidlertid frit med hensyn til at efterkomme alle henstillingens bestemmelser fuldt ud. Ved gennemførelsen af henstillingen valgte man derfor at bibeholde det hidtil gældende krav i den danske revisorlov om ejerskab til såvel kapital som stemmerettigheder.

8.3. Revisorkommissionens forslag

Forslaget til § 12 ændrer på fire punkter den gældende bestemmelse om revisionsvirksomheder:

1. Den juridiske form, hvori revisionsvirksomheder hidtil har kunnet drives, udvides, så revisionsvirksomheder fremover principielt kan drives i alle ejerformer, der er gængse i dansk lovgivning.
2. Kravet om, at beskikkede revisorer skal have majoriteten af såvel kapital som stemmeret, erstattes af et krav om, at de alene skal have majoriteten af stemmeretten. Tilsvarende begrænses 5 %-reglen til alene at vedrøre stemmeretten.
3. Udenlandske revisorer og revisionsvirksomheder, som er godkendt i henhold til 8. direktiv, ligestilles med danske beskikkede revisorer og revisionsvirksomheder, jf. § 12, og indgår således på lige fod med danske beskikkede revisorer og revisionsvirksomheder, jf. § 12, i den nævnte bestemmelse om majoritet af stemmeretten i en revisionsvirksomhed.
4. Som en konsekvens af, at revisorer samt revisionsvirksomheder, som er godkendt i henhold til 8. direktiv, kan eje en dansk revisionsvirksomhed, ændres pligten til at benytte betegnelsen »statsautoriseret revisionsvirksomhed« henholdsvis »registreret revisionsvirksomhed« til en eneret.

De omhandlede ændringer vil bringe den danske revisorlovs bestemmelser om revisionsvirksomheder i overensstemmelse med 8. direktiv.

»§ 12. De opgaver, som revisorer udfører i henhold til § 1, stk. 2, må alene udføres i virksomheder, som opfylder betingelserne i stk. 2, 5 og 6, og som lader sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. kapitel 9.

Stk. 2. I revisionsvirksomheder skal majoriteten af stemmerettighederne indehaves af revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv, eller revisionsvirksomheder, der er godkendt i en medlemsstat. Af de øvrige stemmerettigheder i virksomheden kan andre end de i 1. pkt. nævnte revisorer og revisionsvirksomheder maksimalt råde over 5 % hver. Denne begrænsning gælder dog ikke for

- 1) personer, der har deres hovedbeskæftigelse i revisionsvirksomheden,*
- 2) medarbejderforeninger i et revisionselskab, der er uafhængige af revisionselskabets ledelse, og som alene har de under nr. 1 nævnte personer som medlemmer,*

3) personer, der har erhvervet stemmerettighederne som led i en medarbejderordning.

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

Stk. 4. Revisionsvirksomheder, hvor majoriteten af stemmerettighederne indehaves af statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder, er eneberettigede til at benytte betegnelsen statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder.

Stk. 5. Flertallet af medlemmerne af revisionsvirksomhedens ledelsesorgan skal være revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv, eller revisionsvirksomheder, der er godkendt i en medlemsstat. I SE-selskaber, som har et tostrengt ledelsessystem, omfatter det i 1. pkt. omhandlede ledelsesorgan såvel medlemmer af ledelsesorganet som af tilsynsorganet.

Stk. 6. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udøvelse af revisionsvirksomhed i forskellige virksomhedsformer, herunder regler om revisionsvirksomhedens navn, om offentliggørelse af ejerforhold i revisionsvirksomheden, om udøvelse af stemmeretten i revisionsvirksomheden, om afhændelse af stemmeandele ved dødsfald eller deponering af beskikkelsen samt om underskriftsforhold i revisionsvirksomheden.»

8.4. Revisorkommissionens overvejelser

Som udgangspunkt mener Revisorkommissionen, at formuleringen af § 12, bør være så direktivkonform som muligt blandt andet for at undgå diskrimination af udenlandske virksomheder.

Stemmerettigheder

Det hedder i 8. direktiv artikel 3, stk. 4, litra b:

»Flertallet af stemmerettighederne skal indehaves af revisionsfirmaer, der er godkendt i en medlemsstat, eller af fysiske personer, som mindst opfylder betingelserne i artikel 4 og 6-12. Medlemsstaterne kan vedtage, at sådanne fysiske personer også skal være godkendte i en anden medlemsstat. Hvad angår lovpligtig revision af andelsselskaber og lignende virksomheder som nævnt i artikel 45 i direktiv 86/635/EØF, kan medlemsstaterne indføre andre særlige regler vedrørende stemmerettigheder.«

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at bestemmelserne om stemmeret og ejerforhold indgår som et væsentligt element i sikringen af revisors uafhængighed - herunder om der er tale om en statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed. Ud fra bestemmelsens ordlyd i artikel 3, stk. 4, litra b - eksempelvis fysi-

ske personer der skal opfylde visse betingelser og kvalifikationer - anser Revisorkommissionen det imidlertid for tvivlsomt, om de nugældende krav i revisorlovens § 12 stk. 2 og 3, kan opretholdes i relation til, at flertallet af stemmerettigheder og ejerandele i danske revisionsvirksomheder skal besiddes af statsautoriserede revisorer/statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer/registrerede revisionsvirksomheder.

Revisorkommissionen er af den opfattelse, at de nugældende danske regler vil være i strid med EU-retten om den frie etableringsret. Hvis Revisorkommissionens fortolkning lægges til grund, er konsekvensen, at revisorer fra ethvert EU-land, der opfylder betingelserne for at blive godkendt efter 8. direktiv, også opfylder kriterierne for at have majoriteten af stemmerettigheder i en dansk revisionsvirksomhed. Revisorkommissionen er opmærksom på, at det anførte indebærer, at man ikke her i landet kan nøjes med at skelne mellem statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder.

Grunden til at direktivet ikke tager højde for en eventuel sondring mellem forskellige former for revisionsvirksomheder ejet af forskellige typer af 8. direktiv revisorer er, at ifølge 8. direktiv eksisterer der kun én form for 8. direktiv revisorer, ligesom der i udlandet – også i de lande f.eks. Tyskland, som har flere former for revisorer – kun eksisterer én form for godkendte 8. direktiv revisorer. Andre revisorer er ikke godkendte i henhold til 8. direktiv.

Revisorkommissionen er imidlertid af den opfattelse, at revisionsvirksomheder, hvor flertallet af stemmerettigheder ejes af statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer, skal være eneberettigede til at benytte betegnelsen »statsautoriseret« eller »registreret« revisionsvirksomhed, men revisionsvirksomhederne skal ikke som i dag være forpligtet til at benytte betegnelsen. Revisorkommissionen finder, som det er tilfældet i dag i bekendtgørelse nr. 739 af 21. august 2003, at der er behov for at fastsætte yderligere regler om revisionsvirksomheders navne i en bekendtgørelse. Bekendtgørelsen bør indeholde regler om navne på revisionsvirksomheder, der blandt ejerkredsen har udenlandske ejere, der er godkendt i henhold til 8. direktiv.

Kvalitetskontrol

Kvalitetskontrollen, som i henhold til revisorloven foretages af Revisortilsynet, er ligeledes opdelt på statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder. Statsautoriserede revisorer kontrollerer således statsautoriserede revisionsvirksomheder, og registrerede revisorer kontrollerer registrerede revisionsvirksomheder. Dette bør efter Revisorkommissionens opfattelse fortsat gælde for

de revisionsvirksomheder, hvor statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer har majoriteten. Imidlertid er der behov for en justering i det omfang, der er stemmelighed mellem to eller tre typer af revisorer, eller hvor flertallet af stemmerettigheder ejes af 8. direktiv godkendte revisorer, altså en revisionsvirksomhed, som hverken er statsautoriseret eller registreret.

Hvor der er tale om en revisionsvirksomhed, hvori der er stemmelighed mellem to eller tre typer af revisorer, eller hvor majoriteten af stemmerettigheder ejes af 8. direktiv godkendte revisorer - altså en revisionsvirksomhed, som hverken er statsautoriseret eller registreret - foreslås det, at kvalitetskontrollen varetages af en kontrollant, som enten er statsautoriseret eller registreret revisor afhængig af, hvilket kundesegment revisionsvirksomheden har. Revisionsvirksomheden indstiller selv en kontrollant med en begrundelse for valget. På baggrund heraf tager Revisortilsynet stilling til valget.

Ledelsesforhold

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at bestemmelsen om ledelsen af en revisionsvirksomhed kan videreføres dog med den konsekvens af de øvrige ændringer, at ledelsen ligeledes kan bestå af revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv.

Hvor en virksomhedsform tillader, at der i ledelsen indgår juridiske personer, vil også revisionsvirksomheder, der er godkendt i en medlemsstat, kunne indgå i ledelsen.

Registrerede Revisorers ansættelse på landøkonomiske rådgivningskontorer

I forbindelse med Revisorkommissionens drøftelser forud for den nuværende revisorlovgivning drøftede Revisorkommissionen den særstatus, som registrerede revisorer ansat på de landøkonomiske rådgivningskontorer har. Det fremgår således af afsnit 7.6. i Revisorkommissionens betænkning nr. 1411 fra januar 2002, at Revisorkommissionen i lyset af den nye EU-henstilling om revisorers uafhængighed ikke kunne anbefale, at bestemmelsen blev medtaget i den nye revisorlov.

Revisorkommissionen anførte dengang, at man var opmærksom på, at der kunne være et politisk ønske om at fastholde særbestemmelsen, og at de nye regler om kvalitetskontrol ville indebære, at også de landøkonomiske rådgivningskontorer ville være omfattet heraf, såfremt der var registrerede revisorer ansat.

Revisorkommissionen vil anbefale, at det overvejes at ophæve særbestemmelsen, idet den efter kommissionens umiddelbare opfattelse er uforenelig med direktivets bestemmelser om ejerforhold og uafhængighedsreglerne i øvrigt. Revisorkommissionen har derfor udeladt bestemmelsen i sit forslag til ny ejerbestemmelse.

9. Underskriftforhold

9.1. Direktivets bestemmelser

8. direktiv har i artikel 28 regler om underskriftsforhold i forbindelse med lovpligtig revision. Derimod regulerer direktivet ikke spørgsmålet om, hvorvidt en revisor bør kunne skrive under sammen med en person med en anden kompetence.

Af direktivets artikel 1, fremgår, at

»I dette direktiv fastlægges regler for lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber.«

Af direktivets artikel 2, fremgår, at

»I dette direktiv forstås ved:

»lovpligtig revision« en revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber i det omfang, dette kræves i fællesskabsretten, "revisor" en fysisk person, som i overensstemmelse med dette direktiv er bemyndiget af en medlemsstats kompetente myndigheder til at udføre lovpligtig revision.«

Det fremgår endvidere af artikel 28, stk. 1, 1. pkt., at

»Når et revisionsfirma udfører lovpligtig revision, underskrives revisionspåtegningen af den eller de revisorer, der udfører den lovpligtige revision på revisionsfirmaets vegne.«

I henhold til definitionen i direktivets artikel 2, er revisionspåtegningen fortsat den godkendte revisors revisionspåtegning på et årsregnskab.

Personer, der ikke er godkendt efter 8. direktiv, kan ikke udføre lovpligtig revision, og kan således heller ikke være medunderskriver af den godkendte revisors revisionspåtegning.

Det vil derfor ikke være foreneligt med direktivet at tillade i årsregnskabsloven eller revisorloven, at statsautoriserede eller registrerede revisorer underskriver en revisionspåtegning sammen med personer, der ikke er godkendt efter 8. direktiv, hvor der er tale om lovpligtig revision af aktieselskaber, herunder statslige aktieselskaber, kommandit-aktieselskaber og anpartsselskaber i direktivernes forstand. Det vil sige, når det er foreskrevet af fællesskabsretten.

9.2. Gældende danske regler

Revisorlovens § 12, der omhandler krav til ejerskab mm. af revisionsvirksomheder, indeholder i stk. 7 en hjemmel til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til at fastsætte nærmere regler om underskriftsforhold i revisionsvirksomheder. Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår, at det navnlig er kravet i lovens § 2, stk. 2, om, at opgaver i henhold til loven alene må udføres af revisorer i statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder, der nødvendiggør særlige regler om underskriftsforhold i revisionsvirksomheder.

Hjemlen i loven er udnyttet i § 3 i bekendtgørelse nr. 739 af 21. august 2003 om revisionsvirksomhed, hvor det hedder:

»Når en revisor afgiver erklæring i henhold til lovens § 1, stk. 2, skal såvel revisors navn og titel som revisionsvirksomhedens navn fremgå i forbindelse med revisors underskrift.«

Revisorloven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvergi-verens eget brug, jf. revisorlovens § 1, stk. 2.

Revisorlovens anvendelsesområde er altså bredere end fællesskabsrettens lovpligtige revision og er ikke begrænset til kun at omfatte revisionspåtegninger efter fællesskabsretten, men omfatter alle former for revisionspåtegninger og erklæringer, som revisor afgiver – lovpligtige som frivillige, hvilket er fremhævet i lovbemærkningerne til revisorlovens § 1, stk. 2.

Revisorloven omfatter således både revisionspåtegninger vedrørende lovpligtig revision og revisionspåtegninger vedrørende frivillig revision, herunder revisionspåtegninger på frivillig revision for andre virksomhedsformer end selskaber, såsom virksomheder i årsregnskabslovens regnskabsklasse A eller andre former for virksomheder, i form af eksempelvis ikke-erhvervsdrivende fonde og investeringsforeninger efter den finansielle lovgivning.

Begrebet »erklæringer« dækker over forskellige former for udtalelser fra revisor og ikke alene revisionspåtegninger på regnskaber i henhold til årsregnskabsloven. Eksempelvis dækker erklæringer over situationer, hvor revisor skal udtale sig om et isoleret element af en virksomheds økonomi og regnskabsmæssige forhold, eller om, hvorvidt betingelserne for at anvende en specifik ordning er opfyldt, som eksempelvis en tilskudsordning.

For så vidt angår revision, som ikke er lovpligtig i henhold til direktiverne, reguleres en sådan alene på basis af nationalt fastsatte regler.

Det følger af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens praksis, at der ikke kan afgives en fælles påtegning af revisorer omfattet af revisorloven og personer, der ikke er omfattet heraf.

Baggrunden herfor er, at der ikke må skabes tvivl om, hvem der ved afgivelse af en revisorerklæring har det endelige ansvar for revisionspåtegningen efter revisorloven. Det er derfor styrelsens opfattelse, at statsautoriserede og registrerede revisorer og ikke-revisorer ikke kan underskrive på den samme erklæring.

9.3. Revisorkommissionens forslag

Revisorkommissionen foreslår, at bestemmelsen i lovens § 12 om revisionsvirksomheder fortsat skal indeholde en hjemmelsbestemmelse, således at det overlades til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i bekendtgørelsesform at fastsætte nærmere regler om underskriftsforhold. Se nærmere om bestemmelsen i afsnittet om revisionsvirksomheder.

Revisorkommissionen foreslår endvidere, at § 3 i bestemmelsen om revisionsvirksomhed udvides med et nyt stk. 2, der foreslås affattet således:

Stk. 2. Når en revisor afgiver erklæring om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, skal erklæringen underskrives af en eller flere revisorer jf. lovens § 1, stk. 3. Når en revisor i øvrigt afgiver erklæringer i henhold til § 1, stk. 2, kan revisor afgive sådanne erklæringer sammen med andre end revisorer, jf. lovens § 1, stk. 3.

9.4. Revisorkommissionens overvejelser

Revisorloven er en generel lov, der viger for særlovgivning eller regulering på andet lovgrundlag. Er der således i anden lovgivning grundlag, der åbner mulighed for en medrevisor og for en fælles påtegning af en statsautoriseret eller registreret revisor og en person, der ikke er statsautoriseret eller registreret, finder revisorloven naturligvis ikke anvendelse i den givne situation.

Revisorkommissionen understreger på baggrund af ovenstående, at i erklærings-situationer, der ikke er omfattet af revisorloven samt årsregnskabsloven og fællesskabsretten, vil en statsautoriseret eller registreret revisor og en ikke-revisor således godt kunne underskrive sammen.

Hvis en statsautoriseret eller registreret revisor og en ikke-revisor underskriver sammen forstået som underskrivende på samme erklæring, er det Revisorkommissionens opfattelse, at revisor efter revisorloven altid vil være ansvarlig. Spørgsmålet om medunderskriverens ansvar må afgøres af det for denne gældende retsgrundlag, og den indbyrdes erstatningsretlige hæftelse må afklares senere ved regres, jf. neden for under afsnittet om ansvar.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at spørgsmålet om underskrift på erklæringer skal ses i sammenhæng med vurderingen af spørgsmålet om revisorlovens fremtidige anvendelsesområde.

Revisorkommissionen har foreslået, at revisorlovens anvendelsesområde indsnævres i forhold til i dag, hvor det omfatter alle erklæringer, til kun at omfatte erklæringer med begrænset og høj grad af sikkerhed. Revisorkommissionen har derfor diskuteret, hvorvidt det bør være muligt for ikke-revisorer at medunderskrive en erklæring, der ikke er omfattet af begrebet lovpligtig revision i henhold til fællesskabsretten, men dog omfattet af revisorloven, hvis erklæringen er afgivet med begrænset eller høj grad af sikkerhed.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at det nuværende forbud imod medunderskrivere bør indskrænkes til at omfatte revision af regnskaber hvad enten der er tale om lovpligtig revision eller frivillig revision. En sådan bestemmelse vil betyde, at hvor der er tale om revision af regnskaber lovpligtig eller frivillig skal erklæringen underskrives af en eller flere revisorer. Det er således Revisorkommissionens opfattelse, at det bør være muligt for ikke-revisorer at medunderskrive en erklæring afgivet med begrænset eller høj grad af sikkerhed, når blot der ikke er tale om revision af regnskaber. Herved gives der bl.a. mulighed for, at en ingeniør kan være medunderskriver ved miljørevision og en skattejurist kan være medunderskriver på en selvangivelse.

Ansvar

Revisorkommissionen mener ikke, at revisorloven bør regulere ansvarsfordelingen eller andre forhold mellem den underskrivende revisor og medunderskriveren. De forskellige retsforhold, der måtte opstå mellem revisoren og medunderskriveren, bør således afklares ud fra almindelige retsprincipper. Dette hænger sammen med, at Revisorkommissionen finder, at medunderskriveren ikke bør være omfattet af revisorlovens øvrige regler.

Del 4. Revisorkommissionens øvrige overvejelser

Del 4 indeholder Revisorkommissionens øvrige drøftelser om:

- Revisionskomitéer
- Uafhængighed

1. Revisionskomitéer i 8. direktiv

1.1. Direktivets bestemmelser

Etablering og sammensætning af revisionskomitéer

Udgangspunktet i 8. direktiv er, at virksomheder af interesse for offentligheden (børsnoterede virksomheder, virksomheder underlagt offentligt tilsyn m.fl.) skal have et revisionsudvalg/en revisionskomité i deres bestyrelse.

Hvert medlemsland kan bestemme, om revisionskomitéen skal bestå af bestyrelsesmedlemmer, der ikke samtidig indgår i direktionen, og/eller af medlemmer valgt på den reviderede virksomheds generalforsamling. Mindst ét medlem af revisionskomitéen skal være uafhængigt og have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen og/eller revision.

I relation til vurderingen af revisionskomitémedlemmers uafhængighed kan medlemslandene tage udgangspunkt i EU anbefalingen fra den 15. februar 2005.

I hovedtræk betragtes man ifølge denne EU anbefaling ikke som uafhængig, hvis man:

- er - eller inden for de seneste 5 år har været - direktør/ledende medarbejder i selskabet eller en associeret virksomhed
- har modtaget større vederlag fra selskabet eller en associeret virksomhed i anden egenskab end som menigt bestyrelsesmedlem
- repræsenterer en kontrollerende aktionærs interesser
- inden for det seneste år har haft en væsentlig forretningsrelation (partner/aktionær/kunde leverandør eller ledelsesmedlem i virksomheder med tilsvarende forbindelse) med selskabet/et associeret selskab
- er/inden for de seneste 3 år har været ansat/partner hos ekstern revisor
- er direktør i et selskab, hvor der er krydsende bestyrelsesrepræsentation med selskabet
- har været i bestyrelsen i mere end 12 år
- er i nær familie med personer, som ikke betragtes som uafhængige.

Medlemslandene kan tillade, at revisionskomitéens funktioner udøves af hele bestyrelsen, hvis virksomheden opfylder grænserne i prospektdirektivets artikel 2, stk. 1, litra f (virksomheder, der ikke overskrider 2 ud af følgende 3 grænser: færre end 250 medarbejdere, balance under EUR 43 mio., nettoomsætning under EUR 50 mio.), forudsat at bestyrelsesformanden, hvis vedkommende er direktionsmedlem, ikke samtidig er formand for revisionskomitéen.

Medlemslandene kan undtage fra kravet om etablering og funktionen af revisionskomitéer, hvis virksomheden har et organ med funktioner svarende til en revisionskomité, der er nedsat og arbejder i henhold til gældende bestemmelser i det medlemsland, hvor virksomheden er registreret. I sådanne tilfælde skal den pågældende virksomhed oplyse om, hvilket organ der udøver de pågældende funktioner, og hvorledes det er sammensat. Der vendes tilbage hertil nedenfor.

Medlemsstaterne kan endvidere fritage følgende virksomheder for kravet om en revisionskomité:

- a) virksomheder af interesse for offentligheden, der er dattervirksomheder, såfremt virksomheden på koncernniveau opfylder kravene om etablering og funktion af revisionskomitéer
- b) virksomheder af interesse for offentligheden, der er investeringsinstitutter som defineret i artikel 1, stk. 2, i direktiv 85/611/EØF (investeringsforeninger m.fl.)
- c) virksomheder af interesse for offentligheden, hvis eneste formål er at udstede værdipapirer med sikkerhedsstillelse i aktiver som defineret i artikel 2, nr. 5, i Kommissionens forordning (EF) nr. 809/2004 af 29. april 2004. I så tilfælde skal virksomheden offentligt redegøre for årsagerne til, at den ikke finder det hensigtsmæssigt hverken at have et revisionsudvalg eller et bestyrelses- eller tilsynsorgan, med ansvar for at udøve et revisionsudvalgs funktioner
- d) kreditinstitutter som defineret i artikel 1, nr. 1, i direktiv 2000/12/EF, hvis aktier ikke er børsnoterede, og som kun har udstedt obligationer, forudsat at den samlede nominelle værdi af sådanne obligationer er på under EUR 100 mio., og de ikke har offentliggjort noget prospekt.

Revisionskomitéens opgaver

Revisionskomitéens funktion berører ikke ansvaret som medlem af direktionen eller bestyrelsen. Revisionskomitéens opgaver er blandt andet:

- a) at overvåge regnskabsaflægningsprocessen
- b) at overvåge, om virksomhedens interne kontrolsystem, i givet fald interne revision og risikostyringssystemer fungerer effektivt
- c) at overvåge den lovpligtige revision af årsregnskabet og det konsoliderede regnskab
- d) at kontrollere og overvåge revisors eller revisionsfirmaets uafhængighed, særlig leveringen af yderligere tjenesteydelser til den virksomhed, der revideres.

Bestyrelsens indstilling om valg af revisor sker efter indstilling fra en eventuel revisionskomité. Hvad angår revisionsudvalgets pligter i henhold til artikel 41, bør revisoren eller revisionsfirmaet på ingen måde være underordnet udvalget.

1.2. Revisorkommissionens overvejelser

Medlemsstaternes adgang til at undlade at pålægge selskaber at etablere revisionskomitéer

Det har i forbindelse med forhandlingerne om direktivet været den officielle danske holdning, at det mest hensigtsmæssige var ikke at tvinge selskaber til at etablere en revisionskomité. Synspunktet er i korthed, at danske selskaber typisk er noget mindre end virksomhederne i mange andre EU medlemsstater, og at dette også betyder, at den gennemsnitlige bestyrelse er meget mindre end det, der kendes fra andre lande. Nogle selskaber vil givetvis i alle tilfælde finde det hensigtsmæssigt at etablere en revisionskomité, mens andre vil mene, at det er bedst, at den samlede bestyrelse i stedet intensiverer mødeaktiviteterne i de tilfælde, hvor der er behov herfor, f.eks. fordi en regnskabsaflæggelse forestår. Der er ligeledes knyttet ansvarsspørgsmål til anvendelsen af komitéer. Alt i alt bør valgmuligheden stå åben for selskaberne.

Revisorkommissionen er enig i disse betragtninger og har overvejet, om direktivet tillader en sådan løsning. Som allerede berørt hjemler direktivet en række undtagelser til pligten. Spørgsmålet er, om 8. direktiv i sin endelige form tillader, at Danmark herudover giver mulighed for, at de selskaber, som er omfattet af pligten, i stedet kan vælge at lade den samlede bestyrelse forestå de opgaver, som ellers ville blive varetaget af revisionskomitéen.

Under den afsluttende del af forhandlingerne kom, vistnok på finsk initiativ, en regel ind i direktivets artikel 41, stk. 5, som bestemmer, at medlemslandene kan undtage fra kravet om etablering og funktion af revisionskomitéer, hvis virksomheden har et organ med funktioner svarende til en revisionskomité, der er nedsat og arbejder i henhold til gældende bestemmelser i det medlemsland, hvor virksomheden er registreret. En bestemmelse i et tidligere udkast, hvorefter en selskabsbestyrelse generelt kunne lade den samlede bestyrelse forestå de opgaver, som ellers ville blive varetaget af revisionskomitéen, blev taget ud under forhandlingerne og findes altså ikke i selve direktivteksten. Derimod nævner præamblen til direktivet (Betragtning 24), at bestyrelsen har denne adgang.

Anskuer man artikel 41 i sammenhæng med betragtning 24, er det nærliggende at konkludere, at artiklen må læses med den undtagelse, som findes i betragtningen. Ellers giver betragtningen ingen mening. Samme resultat kan man nå til ved at

anvende artikel 41, stk. 5, idet synspunktet vil være, at den samlede bestyrelse har funktioner svarende til en revisionskomité og er undergivet samme regelsæt. For at kunne tage stilling til om denne tankegang er rigtig, vil det være hensigtsmæssigt at se på bestyrelsens funktion og rolle i dansk aktieselskabsret.

I Nørby-komitéens rapport fra maj 2005 gives en karakteristik af kendetegnende ved danske bestyrelser sammenholdt med tilsynsorganer i udlandet. I rapporten anføres blandt andet følgende:

- *Danmark har et tostrengt ledelsessystem, hvor bestyrelsen varetager den overordnede ledelse og kontrollerer direktionen, mens direktionen står for den daglige ledelse. Andre lande, herunder Tyskland, anvender også et tostrengt system. Det danske tostrengede system er dog karakteriseret ved, at bestyrelsen ud over at udøve kontrol med direktionen også varetager overordnede ledelsesopgaver*
- *Danske bestyrelser er ofte uafhængige af direktionen, når der sammenlignes med enstrengede „boards“ i udlandet. Dette følger af lovgivningen og en mangeårig praksis i de børsnoterede selskaber*
- *Formandskabet i danske bestyrelser spiller typisk en væsentlig rolle. Formanden er normalt bestyrelsens primære kontaktpunkt til direktionen og selskabet. Det er også typisk bestyrelsesformanden og/eller formandskabet, der forhandler vederlag med direktionen og er kontakt til revisor*
- *Danske bestyrelser er typisk relativt små, hvilket især hænger sammen med selskabernes i international sammenhæng begrænsede størrelse*
- *I Danmark er der krav om, at revisor skal føre en revisionsprotokol, hvor revisor i en fortrolig rapport til bestyrelsen skal redegøre for arten og omfanget af den udførte revision og resultatet heraf. Revisionsprotokollen er et vigtigt juridisk dokument og fungerer som revisors primære kommunikationsmiddel til selskabets bestyrelse. Revisionsprotokollen er således en præcis lovkrævet rapportering, der understøtter kontrolmuligheden i den danske tostrengede ledelsesmodel. Revisionsprotokollen kendes ikke i det angelsaksiske system.*

Nedenfor sammenholdes kravene til revisionskomitéer ifølge 8. direktiv og gældende bestemmelser i den danske aktieselskabslov. Sammenligningen er foretaget for at belyse den situation, hvor bestyrelsen som helhed varetager revisionskomitéens funktioner, og det derfor skal vurderes, om 8. direktivs krav til revisionskomitéens funktioner og rolle er helt eller delvist dækket af danske lovkrav.

Krav i 8. direktiv	Krav i A/S loven
Revisionsudvalget skal bestå af bestyrelsesmedlemmer og/eller medlemmer af den reviderede virksomheds tilsynsorgan, der ikke indgår i direktionen, og/eller medlemmer valgt på den reviderede virksomheds generalforsamling	Flertallet af bestyrelsens medlemmer skal bestå af personer, der ikke er direktører i selskabet (§ 51, stk. 2).
Mindst et medlem af revisionsudvalget skal være uafhængigt og have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen og/eller revision	Ikke uafhængighedskrav svarende til EU henstillingen af 15. februar 2005 og heller ikke krav til kvalifikationer.
Revisionsudvalgets funktioner kan udøves af hele bestyrelsen eller hele tilsynsorganet, forudsat i det mindste at formanden for dette organ, når vedkommende er direktionsmedlem, ikke samtidig er formand for revisionsudvalget	En direktør må ikke vælges til formand for bestyrelsen (A/S § 56). Formanden for bestyrelsen i børsnoterede selskaber må ikke udføre hverv for selskabet, der ikke er en naturlig del af hvervet som bestyrelsesformand, bortset fra enkeltstående opgaver, som den pågældende bliver anmodet om at udføre af og for bestyrelsen (A/S § 51, stk. 3).
Revisionsudvalgets opgaver: a) at overvåge regnskabsaflægningsprocessen	Hvert enkelt medlem af de pågældende ledelsesorganer har ansvar for, at årsrapporten udarbejdes i overensstemmelse med lovgivningen og eventuelle yderligere krav til regnskaber i vedtægter eller aftale. Endvidere har hvert enkelt medlem ansvar for, at årsrapporten, hvis revision er krævet, kan revideres og godkendes i tide. Hvert enkelt medlem af det øverste ledelsesorgan har ansvar for, at årsrapporten indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden for de i loven fastsatte frister (ÅRL § 8, stk. 2).

Krav i 8. direktiv	Krav i A/S loven
Revisionsudvalgets opgaver: b) at overvåge, om virksomhedens interne kontrolsystem, i givet fald interne revision og risikostyrings-systemer fungerer effektivt	Bestyrelsen skal påse, at bogføringen og formueforvaltningen kontrolleres på en efter selskabets forhold tilfredsstillende måde (A/S § 54, stk. 3). Krav om at forretningsordenen for bestyrelsen i det mindste indeholder bestemmelser, der pålægger bestyrelsen at tage stilling til selskabets organisation såsom regnskabsfunktion, intern kontrol, edb-organisation og budgettering (A/S § 56, stk. 7).
Revisionsudvalgets opgaver: c) at overvåge den lovpligtige revision af årsregnskabet og det konsoliderede regnskab	Revisionsprotokollen, som det påhviler revisor at føre i henhold til revisorlovgivningen, skal forelægges i ethvert bestyrelsesmøde. Enhver protokolltilførsel skal underskrives af samtlige bestyrelsesmedlemmer (A/S § 56, stk. 6). Krav om at forretningsordenen for bestyrelsen i det mindste skal indeholde bestemmelser, der pålægger bestyrelsen at tage stilling til indholdet af revisionsprotokollen forud for dens underskrivelse, og pålægger bestyrelsen at sikre tilstedeværelsen af det nødvendige grundlag for revision, herunder tage stilling til, om der er behov for intern revision (A/S § 56, stk. 7).
Revisionsudvalgets opgaver: d) at kontrollere og overvåge revisors eller revisionsfirmaets uafhængighed, særlig leveringen af yderligere tjenesteydelser til den virksomhed, der revideres.	Det skal i protokollatet til årsrapporten oplyses hvorvidt revisor opfylder lovgivningens habilitetsbestemmelser (Erklæringsbekendtgørelsen til revisorloven § 22, stk. 6).

Krav i 8. direktiv	Krav i A/S loven
I virksomheder af interesse for offentligheden baseres bestyrelsens eller direktionens forslag om valg af revisor eller revisionsfirma på en indstilling fra revisionsudvalget.	Generalforsamlingen vælger en eller flere revisorer samt eventuelle suppleanter for disse i henhold til lov og vedtægter(A/S § 82). [Indstilling til generalforsamlingen foretages i praksis af bestyrelsen, normalt efter drøftelse med direktionen]
Revisor eller revisionsfirmaet underretter revisionsudvalget om væsentlige spørgsmål vedrørende den lovpligtige revision, især om væsentlige mangler i den interne kontrol vedrørende regnskabsaflæggelsen.	Når der er foretaget revision, skal der i protokollen i det mindste indføres oplysninger om: 1) hvilke revisionsarbejder der er udført og resultatet heraf, samt 2) væsentlig usikkerhed, fejl eller mangler vedrørende virksomhedens bogholderi, regnskabsvæsen eller interne kontrol. Protokollatet til regnskabet skal yderligere indeholde oplysninger om forhold, som må forventes normalt at være nødvendige for modtagerens eller hvervgiverens stillingtagen til regnskabet (Erklæringsbekendtgørelsen til revisorloven § 22, stk. 2 og 4).

Som det fremgår, er der et betydeligt sammenfald mellem de krav, der følger af 8. direktiv, og de krav, der følger af de allerede gældende danske regler. To vigtige områder, hvor der ikke er sammenfald, er kravene om uafhængighed og kravene til kvalifikationer. For så vidt en medlemsstat vedtager lovgivning, der stiller samme krav til uafhængighed og kvalifikationer i tilfælde, hvor den samlede bestyrelse agerer som når en komité gør det, må det antages at stå medlemsstaten frit at lade den samlede bestyrelse varetage de funktioner, som ifølge 8. direktiv skal forestås af revisionskomitéen.

Sammenfattende er den mest nærliggende konklusion, at den danske lovgiver har mulighed for at gøre det til en frivillig sag at lade den samlede bestyrelse varetage de funktioner, som ellers ville påhvile en revisionskomité når blot direktivets krav om uafhængighed og kvalifikationer iagttages.

1.3. Forslag til indarbejdelse af bestemmelser om revisionskomitéer i aktieselskabsloven

En lovbestemmelse i aktieselskabsloven kunne placeres i tilknytning til § 54/56, måske som § 56 a, og kunne omfatte følgende:

»Stk. 1. Selskaber, som har aktier optaget til notering på en fondsbørs, jf. § 7, stk. 1, nr. 1, i lov om værdipapirhandel mv., skal etablere en revisionskomité, som skal bestå af bestyrelsesmedlemmer, der ikke samtidig indgår i direktionen, eller af medlemmer valgt på den reviderede virksomheds generalforsamling. Mindst ét medlem af revisionskomitéen skal være uafhængigt og have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen og/eller revision.

Stk. 2. Selskaber omfattet af stk. 1 kan vælge, at revisionskomitéens funktioner udøves af hele bestyrelsen, hvis virksomheden i to på hinanden følgende år ikke overskrider 2 ud af følgende 3 grænser; færre end 250 medarbejdere, balance under EUR 43 mio., nettoomsætning under EUR 50 mio.).

Stk. 3. Selskaber omfattet af stk. 1 kan vælge, at revisionskomitéens funktioner udøves af hele bestyrelsen, forudsat at ingen bestyrelsesmedlemmer samtidig indgår i direktionen, og at mindst ét bestyrelsesmedlem skal være uafhængigt og have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen og/eller revision.«

2. Uafhængighed - Indarbejdelse af 8. direktiv i dansk lovgivning

Revisorkommissionen har ønsket at kommentere uafhængighedsbestemmelserne i revisorloven, selvom kommissionen ikke af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er blevet bedt om at gennemgå disse. Revisorkommissionen har således drøftet nogle af de uhensigtsmæssigheder, der er i de gældende bestemmelser, og det er Revisorkommissionens vurdering, at der i forbindelse med indarbejdelsen af 8. direktivs bestemmelser i dansk lovgivning bør foretages en justering af revisorlovens uafhængighedsbestemmelser.

På denne baggrund omtales i dette afsnit de synspunkter, som Revisorkommissionen har i relation til de gældende uafhængighedsregler, set i forhold til EU henstillingen om revisors uafhængighed fra 2002. De gældende regler fremgår af revisorlovens § 11.

Revisorkommissionen har ikke udarbejdet et færdigt oplæg til ændring af uafhængighedsbestemmelserne i § 11 med tilhørende lovbemærkninger i denne betænkning, idet kommissionen i samarbejde med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vil detailbearbejde et sådant forslag med henblik på, at et sådant forslag kan indgå i det videre lovforberedende arbejde og høringsprocessen parallelt med Revisorkommissionens øvrige forslag.

Denne fremgangsmåde er valgt, da uafhængighedsbestemmelserne er forholdsvis komplekse, og dermed også kræver indgående vurderinger og forberedelse forinden et forslag til ændringer kan færdiggøres af Revisorkommissionen. Denne færdiggørelse har ikke kunnet tilendebringes inden for de tidsmæssige rammer, som Revisorkommissionen har arbejdet ud fra.

Hovedindholdet i de ændringsområder, som Revisorkommissionen har drøftet, omtales nedenfor.

2.1. EU-regler og gældende danske regler om uafhængighed

Direktivbestemmelser

Det overordnede krav til revisors uafhængighed, som omtales i indledningen til direktivet, er, at revisorer og revisionsfirmaer bør være uafhængige, når de udfører lovpligtig revision. Hvis revisor kommer i en situation, hvor truslerne mod uafhængigheden er for alvorlige, selv efter at der er truffet sikkerhedsforanstaltninger til at begrænse sådanne trusler, bør revisor fratræde eller afholde sig fra revisionen.

Af præambelens nr. 11 fremgår bl.a., at en trussel mod en revisors eller et revisionsfirmas uafhængighed f.eks. kan være direkte eller indirekte økonomiske interesser i den virksomhed, der revideres, eller levering af andre ikke-revisionsydelser. Størrelsen på honoraret fra en virksomhed, der revideres, og/eller honorarets sammensætning kan også true en revisors eller et revisionsfirmas uafhængighed.

Sikkerhedsforanstaltninger til at mindske eller fjerne uafhængighedstrusler kan omfatte forbud, restriktioner, andre politikker og procedurer eller offentliggørelse.

Revisorer og revisionsfirmaer bør afstå fra at udføre en ikke-revisionsydelse, der udgør en trussel mod deres uafhængighed. EU-Kommissionen kan - ud over hvad der fremgår af 8. direktiv - vedtage minimumsstandarder vedrørende uafhængighed (jf. komitologi bestemmelserne). EU-Kommissionen kan i den forbindelse tage hensyn til principperne i EU-henstillingen af 16. maj 2002. Endvidere skal der skabes klarhed om begrebet »et netværk«, inden for hvilket revisorer arbejder.

Af præambelens nr. 12 fremgår det bl.a., at det i tilfælde af selvrevision eller egeninteresse, hvor det er relevant at beskytte revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed, snarere bør være medlemsstaten end revisoren eller revisionsfirmaet, der afgør, hvorvidt revisoren eller revisionsfirmaet bør fratræde eller afholde sig fra en revision hos sine revisionsklienter. Dette må dog ikke føre til en situation, hvor revisorer eller revisionsfirmaer afskæres fra at levere ikke-revisionsydelser til deres revisionsklienter.

Præambelen må imidlertid sammenholdes med art. 22, der indeholder direktivets uafhængighedsbestemmelse. Af denne artikel fremgår det bl.a., at det er op til revisor eller revisionsfirmaet selv at træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske trusler mod uafhængigheden, hvis der forekommer sådanne, f.eks. i form af selvrevision og egeninteresse. Det oven for citerede afsnit fra præambelen knytter sig til virksomheder af interesse for offentligheden, der er særligt fremhævet i art. 22, stk. 2, 2. afsnit. Art. 22, stk. 4, giver da også EU-Kommissionen mulighed for at vedtage principbaserede gennemførelsesbestemmelser vedrørende bl.a. selvrevision og egeninteresse i netop virksomheder af offentlig interesse, jf. artiklens stk. 4, litra c.

Direktivet indeholder ikke detaljerede uafhængighedsbestemmelser i artikel 22, men omtaler de ovennævnte overordnede hensyn og mål med sikring af revisors uafhængighed.

Gældende danske regler

Ved ændring af revisorloven i 2003 blev principperne i EU-henstillingen om revisorers uafhængighed fra 2002 indarbejdet i revisorlovens § 11. Der var dog på det tidspunkt ikke opnået nogen praktisk erfaring med bestemmelserne i EU-henstillingen.

EU-henstillingen om revisorers uafhængighed anvender i sin tilgang en principbaseret metode, hvilket betyder, at revisor – ud fra en række overordnede fundamentale principper – skal foretage en bedømmelse af, om han eller hun i den konkrete situation er uafhængig. Den måde, hvorpå en revisor over for omverdenen kan demonstrere, at han eller hun lever op til de fundamentale principper i EU-henstillingen om revisorers uafhængighed, er ved ikke blot at være, men også at fremstå som uafhængig.

Uafhængigheden kan udsættes for trusler af varierende styrke, hvorfor revisor og revisionsvirksomheden hver gang en sådan trussel opstår, skal vurdere betydningen af denne. Ved bedømmelsen af, om der i den konkrete situation kan forekomme trusler mod uafhængigheden, skal der tages udgangspunkt i, om en person med den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsafgivelse vil nå frem til, at revisor hverken har fælles interesse med eller interessekonflikt med den kunde, der skal afgives erklæring for.

Ved indarbejdelsen af uafhængighedsbestemmelserne i revisorloven i 2003 blev § 11 opbygget som en "flertrinsraket", hvor stk. 1, er det overordnede, generelt formulerede krav. Stk. 2 angiver de omstændigheder, der udgør en sådan trussel mod revisors uafhængighed, at han eller hun aldrig må afgive erklæring. I stk. 3 anføres nogle omstændigheder, der kan udgøre en trussel mod revisors uafhængighed, og hvor revisor derfor nøje må overveje, om han eller hun alligevel er uafhængig.

§ 11 stk. 2, angiver således en række situationer, hvor revisor ud fra lovbestemmelsen aldrig må afgive erklæring. Disse forbudstilfælde forudsætter som udgangspunkt en høj grad af objektivitet i forhold til revisors vurdering af, om der foreligger de omstændigheder, der fører til forbuddet.

Der er endvidere i de konkrete forbudsbestemmelser i § 11 stk. 2, i revisorloven fra 2003, sådan som de er formuleret, ingen direkte mulighed for at anlægge væsentlighedsbetragtninger eller tage hensyn til utilsigtede uvæsentlige uafhængighedstrusler, som er omfattet af bestemmelserne.

2.2. Revisorkommissionens overvejelser

Generelt om nationale uafhængighedskrav, der er skærpede i forhold til EU henstillingen

Det fremgår af 8. direktivs artikel 34, at medlemsstaterne i koncernrevisionstilfælde og ved revision af virksomheder, der er noterede i en anden medlemsstat, ikke kan stille yderligere krav til bl.a. revisors uafhængighed. Bestemmelsen skal forhindre, at andre medlemslandes krav til uafhængighed mm. kan gøres gældende over for danske revisorer, såfremt de danske krav er mindre restriktive end det andet medlemslands. Tilsvarende kan evt. mere restriktive danske bestemmelser ikke gøres gældende over for revisorer i andre medlemslande. Hensigten med denne bestemmelse og udgangspunktet for direktivet er, at der tilstræbes harmonisering på et højt niveau - dog ikke nødvendigvis fuld harmonisering - for krav til lovpligtig revision. En medlemsstat, der kræver lovpligtig revision, kan stille strengere krav, medmindre andet er fastsat i dette direktiv.

Der bør derfor være særlige begrundelser herfor, såfremt der i dansk revisorlovgivning fastsættes skærpede uafhængighedskrav i forhold til EU henstillingen.

Sådanne skærpede krav kan følge af udviklingen siden vedtagelsen af EU-henstillingen i 2002, men eventuelle skærper i forhold til EU-henstillingen må forventes at fremgå af de eventuelle yderligere bestemmelser, som EU-Kommissionen måtte beslutte som følge af komitologi bestemmelserne i 8. direktiv.

Derudover kan eventuelle skærpede danske krav være begrundet i særlige danske forhold.

Den danske revisorlov har et bredere reguleringsomfang end 8. direktiv, idet den danske revisorlov omfatter flere erklæringsydelser end blot lovpligtig revision. EU-Kommissionens henstilling om revisorerers uafhængighed omfatter alene uafhængighedskrav i relation til gennemførelse af lovpligtig revision.

Generelt set stilles der i internationale uafhængighedsbestemmelser, der er fastsat af internationale revisororganisation IFAC, mindre skrappe krav til revisionsfirmaets uafhængighed ved udførelse af f.eks. review/gennemgang (erklæring med begrænset sikkerhed) set i forhold til lovpligtig revision af lovpligtige årsrapporter (erklæring med høj grad af sikkerhed).

IFAC's Code of Ethics

Den internationale revisororganisation - IFAC - udsteder etiske retningslinier, også betegnet Code of Ethics. Disse etiske retningslinier opdateres løbende, på

baggrund af udviklingen i kravene til revisorer, og på baggrund af de praktiske problemstillinger, som løbende identificeres. IFAC's etiske retningslinier har været inspirationskilde for EU henstillingen fra 2002, og på en lang række områder, er kravene til revisors uafhængighed sammenfaldende, men på enkelte områder dog også forskellige.

I IFAC's Code of Ethics angives visse forskelle mellem kravene til revisors uafhængighed ved udførelse af lovpligtig revision i forhold til udførelse af review eller gennemgang. Disse forskelle skal ses på baggrund af, at der ved udførelse af lovpligtig revision af især selskaber af offentlig interesse må stilles større uafhængighedskrav, end ved gennemgang (review) af et ikke lovkrævet regnskab for et lille lokalt selskab. EU-Kommissionen har i direktivets art. 21 forbeholdt sig retten til at fastsætte etiske regler, der går videre end IFAC's.

Da den danske revisorlov har et bredere reguleringsomfang end 8. direktiv og EU-henstillingen, og da der internationalt i IFAC standarderne generelt er tilsvarende eller mindre krævende uafhængighedsbestemmelser i relation til andre erklæringsopgaver end lovpligtig revision, bør det overvejes, om uafhængighedskravene i den danske revisorlov skal være skærpede krav i forhold til EU-henstillingen.

Det kunne derfor overvejes, om der skal stilles samme uafhængighedskrav til revisor ved udførelse af lovpligtig revision og ved udførelse af andre erklæringsopgaver. Komplexiteten i bestemmelser om revisors uafhængighed er imidlertid høj, og det vil være vanskeligt at opnå en uændret eller lavere kompleksitet, hvis der udarbejdes særskilte lovbestemmelser for uafhængighed i tilfælde af lovpligtig revision kontra review af ikke lovpligtige regnskaber mm..

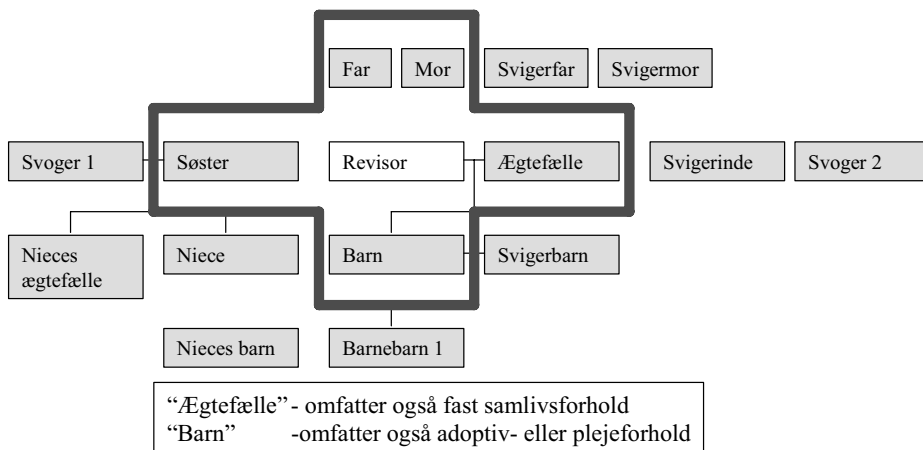
Det bør nærmere overvejes, om der skal stilles samme uafhængighedskrav til revisor ved udførelse af lovpligtig revision og ved udførelse af andre erklæringsopgaver. Komplexiteten i bestemmelser om revisors uafhængighed er imidlertid høj, og det vil være vanskeligt at opnå en uændret eller lavere kompleksitet, hvis der udarbejdes særskilte lovbestemmelser for uafhængighed i tilfælde af lovpligtig revision kontra review af ikke lovpligtige regnskaber mm..

Det kan derfor vise sig mere formålstjenligt, at de forskelle, der kan være i kravene til uafhængighed i de forskellige typer af erklæringsopgaver, evt. omtales mere generelt i lovbemærkningerne som grundlag for den fortolkning, der altid vil være behov for ved en principbaseret regulering.

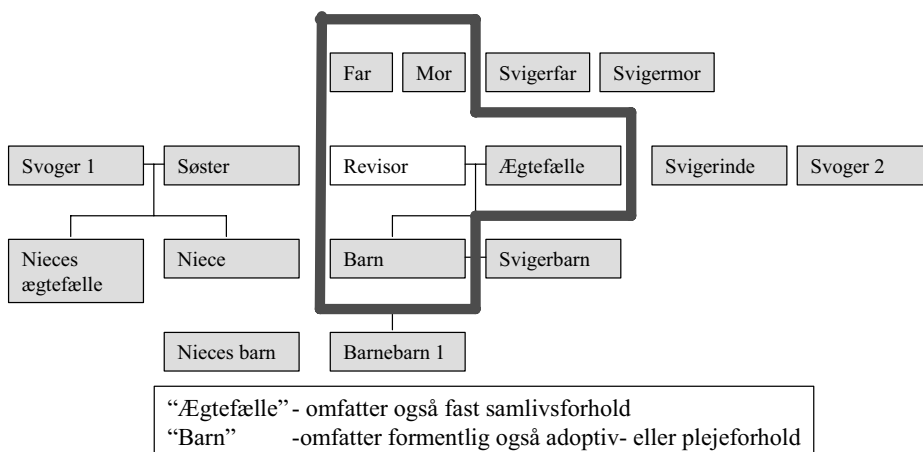
Personkreds

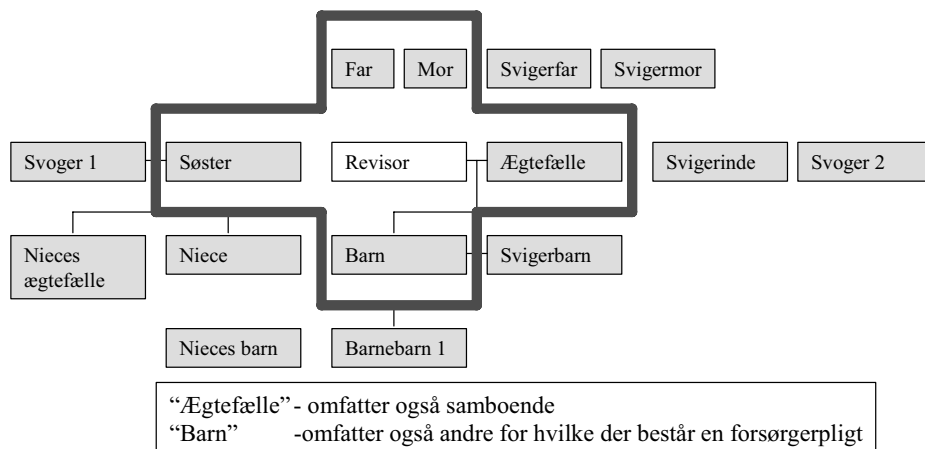
I relation til den personkreds, som er omfattet af den nugældende revisorlovs § 11 og EU-henstillingen, er der visse mindre forskelle, herunder især i måden familierekredsen omtales på. Nedenfor er skitseret, hvorledes personkredsen i den nugældende revisorlov kan præsenteres i relation til de relevante bestemmelser, sammenholdt med EU henstillingens personkreds:

§11 stk. 2 nr. 1 - personkreds



§11 stk. 2 nr. 2 - personkreds





Det virker hensigtsmæssigt, hvis der i revisorloven anvendes samme personkreds som i EU-henstillingen, hvilket i relation til visse af de gældende bestemmelser medfører en udvidelse af personkredsen. Det ville betyde, at revisor og andre, der er knyttet til opgaven, ikke anses for uafhængige, såfremt søskende har en vis ejerinteresse i den virksomhed, erklæringen vedrører. Denne skærpelse ville bringe de danske bestemmelser i overensstemmelse med EU-henstillingen. En sådan justering anses i øvrigt for at have en begrænset betydning, men vil gøre det klarere, at der ikke er tilstræbt nogen forskelle mellem danske uafhængighedsbestemmelser og EU-henstillingen på dette punkt.

Sikkerhedsforanstaltninger

Formålet med at undgå trusler mod revisors uafhængighed er at skabe effektivitet i form at øget tillid til revisors erklæringer og heraf afledte positive effekter på kapitalmarkederne. Krav til revisors uafhængighed skaber på den anden side en række ekstraomkostninger, som skal bæres af de forskellige parter. Det drejer sig om omkostninger til udvikling, opretholdelse og gennemførelse af foranstaltninger for at beskytte uafhængigheden.

Med andre ord vil de skrappest mulige uafhængighedskrav medføre uforholdsmæssigt store omkostninger, og derfor vil krav til revisors uafhængighed nødvendigvis være en balance mellem ønskede fordele og hensyn til de forventede omkostninger. F.eks. kan en given beskyttelsesforanstaltning medføre store offentlige fordele til en beskedent omkostning, når den anvendes i forbindelse med revision af virksomheder af stor interesse for offentligheden (børsnoterede

og finansielle virksomheder m.fl.). Men hvis den samme beskyttelsesforanstaltning anvendes i forbindelse med revision af et lille selskab af lille almen interesse, kan den samme beskyttelsesforanstaltning resultere i omkostninger, der ikke står i et rimeligt forhold til de fordele, som den medfører for brugerne af selskabets regnskaber.

Det er nødvendigt, at der i relation til uafhængighedsbestemmelser for revisorer anvendes forskellige typer beskyttelsesforanstaltninger - der kan bestå i forbud, restriktioner, andre foranstaltninger og procedurer og offentliggørelse - for at formindske eller eliminere trusler mod revisors uafhængighed, og som samtidig tillader iagttagelse af sikkerhedsforanstaltninger, der kan imødegå utilsigtede og uvæsentlige uafhængighedstrusler.

Beskyttelsesforanstaltningerne i revisorloven og 8. direktiv omfatter en række forskellige bestemmelser om eksempelvis ejerskab og kontrol med revisionsfirmaers daglige drift og beslutninger, som kan påvirke udførelsen af revision og andre erklæringsydelser, krav om kvalitetskontrol og offentligt tilsyn med kvaliteten af revisors arbejde, krav om uddannelse og efteruddannelse, bestemmelser om fastsættelse af revisionshonorar etc.

I relation til revisors uafhængighed stilles der krav om, at revisionsvirksomheder fastsætter retningslinier, som skal følges af firmaets revisorer, for at sikre, at uafhængigheden vurderes og sikres i forbindelse med accept og gennemførelse af erklæringsopgaver.

I den gældende revisorlovs uafhængighedsbestemmelser er der generelt ikke i lovteksten omtalt nogen form for sikkerhedsforanstaltninger, som revisor kan træffe, for at mindske eller eliminere eventuelle uafhængighedstrusler. I EU-henstillingen anføres en række sikkerhedsforanstaltninger, som i visse tilfælde kan bringes i anvendelse af revisor eller revisionsfirmaet. Sådanne sikkerhedsforanstaltninger bringes i anvendelse, når der foreligger omstændigheder, der ellers ville udgøre en vis trussel mod revisors eller revisionsfirmaets uafhængighed.

Revisor og enhver anden person, der er involveret i en beslutning om revisors uafhængighed i relation til hans kunde (dvs. tilsynsorganer, andre revisorer, som der søges rådgivning hos), bør vurdere, om den risiko, der opstår i tilknytning til bestemte aktiviteter, forbindelser og andre omstændigheder, er acceptabel.

Denne vurdering forudsætter, at disse personer bedømmer, om de bestående sikkerhedsforanstaltninger eliminerer eller i tilstrækkelig grad reducerer de trusler

mod revisors uafhængighed, som opstår i tilknytning til disse aktiviteter, forbindelser eller andre omstændigheder. Hvis de ikke gør det, skal der træffes beslutning om supplerende foranstaltninger (inklusive forbud) eller om en kombination af foranstaltninger, der kan reducere risikoen til et acceptabelt niveau, og om den hertil svarende sandsynlighed for, at revisor kompromitterer sin objektivitet.

For at sikre revisors uafhængighed omfatter beskyttelsesbestemmelserne bl.a. krav om, at revisor ikke må have direkte ejerinteresser i den virksomhed, revisor afgiver erklæring om. Normalt vil det ikke være vanskeligt for revisor at sikre at dette krav overholdes.

Imidlertid kan revisor eller en medarbejder, som indgår i revisionsteamet, som følge af en ekstern begivenhed (f.eks. arv, gave eller lignende), uforvarende komme i en situation, hvor revisor eller medarbejderen alligevel har en sådan uafhængighedstruende ejerinteresse. Hvis det sker, ville et krav om permanent fjernelse af revisor og/eller medarbejderen fra opgaven medføre omkostninger, som ikke ville stå i rimeligt forhold til den trussel, som opstår.

Hvis revisor derfor umiddelbart efter at være blevet gjort bekendt med denne eksterne begivenhed, afhænder ejerinteressen så hurtigt som eventuelle andre regler tillader (insider regler mm.), da vil truslen kun have haft potentiel betydning i en kort periode, og derefter være elimineret.

Såfremt det ikke er muligt at afhænde ejerinteressen straks, bør den pågældende revisor eller den pågældende medarbejder ikke indgå i revisionsteamet eller træffe beslutninger vedrørende den pågældende opgave i perioden indtil ejerinteressen er afhændet. I sådanne tilfælde kan truslen konkret vurderes som så begrænset, at truslen er begrænset til et acceptabelt lavt niveau, således at revisor derefter fortsat kan indgå på revisionsteamet.

Som et andet eksempel kan nævnes kravet om, at revisor og andre medlemmer af revisionsteamets nære familie heller ikke må eje væsentlige ejerinteresser i den virksomhed, erklæringen vedrører, ligesom sådanne familiemedlemmer ikke må indgå i den pågældende virksomheds direktion eller bestyrelse.

Dette krav kan normalt også forholdsvist enkelt overvåges og sikres ved gennemførelse af erklæringsopgaver for virksomheder, der alene har aktiviteter i et selskab. Da kravet imidlertid også gælder i relation til gennemførelse af koncernrevision, og da både klientvirksomheden og revisionsvirksomheden kan have akti-

viteter i mange forskellige lande, vil sikring af overholdelsen af kravet være noget mere kompleks.

I visse tilfælde bliver en revisor - trods interne regler om oplysning og rapportering om sådanne familiemæssige forbindelser, som kan true uafhængigheden - opmærksom på utilsigtede overtrædelser, hvor et nært familiemedlem til en person i revisionsfirmaet utilsigtet besidder en finansiell interesse i en revisionsklient eller indgår i en af dennes tilknyttede virksomheders ledelse, hvilket generelt vil blive opfattet som en overtrædelse af reglerne om uafhængighed.

Sådanne utilsigtede overtrædelser truer imidlertid ikke revisors uafhængighed, såfremt revisor:

- har fastlagt procedurer, hvorefter alle medarbejdere omgående skal meddele eventuelle overtrædelser af reglerne om uafhængighed, der skyldes køb, arv eller anden besiddelse af en finansiell interesse i en revisionsklient,
- omgående meddeler den pågældende, at den finansielle interesse skal afhændes snarest muligt efter at den utilsigtede overtrædelse er konstateret,
- fjerner den pågældende revisor eller medarbejder fra opgaven, hvis afhændelse ikke er mulig.

Når der opstår uafhængighedstrusler, som elimineres ved anvendelse af sikkerhedsforanstaltninger, skal revisor dokumentere, at truslen mod uafhængigheden er blevet konstateret. Endvidere at det er blevet undersøgt, i hvilket omfang klientens kontrolorgan er involveret i denne proces, hvorledes truslen er blevet reduceret til et acceptabelt niveau eller helt elimineret, såfremt revisor gennemfører den konkrete erklæringsopgave.

Revisorloven fra 2003 omtaler ikke direkte utilsigtede og uvæsentlige overtrædelser som de, der er omtalt ovenfor. Dermed giver den eksisterende bestemmelse i revisorlovens § 11, stk. 2, formelt set ingen mulighed for fortolkning, såfremt der foreligger et forhold omfattet af loven, der er helt uvæsentligt. Sådanne forhold vil dog i praksis forekomme, og det bør derfor overvejes, om revisorloven i lovteksten eller bemærkningerne bør rumme bestemmelser om utilsigtede og uvæsentlige overtrædelser, der imødegås af etablering af sikkerhedsforanstaltninger.

Forenkling og justering af uafhængighedsbestemmelserne i § 11

Som omtalt foran i det indledende afsnit, vil Revisorkommissionen i samarbejde med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen se nærmere på et forslag til en evt. justering af uafhængighedsbestemmelsen i revisorlovens § 11.

Kommissionen vil bl.a. se på, om revisorlovens § 11, stk. 1, som er den generelle og overordnede uafhængighedsbestemmelse, skal tilføjes en bestemmelse, som omtaler muligheden for iværksættelse og anvendelse af sikkerhedsforanstaltninger. Dette udgør ikke en realitetsændring, men kodificerer den fortolkning, som i overensstemmelse med EU-henstillingen anvendes i praksis.

Revisorkommissionen vil endvidere overveje ændringer til revisorlovens § 11, stk. 2, på flere punkter.

Det drejer sig om definitionen på den personkreds, som er omfattet af uafhængighedsbestemmelserne.

Endvidere en mulig forenkling af bestemmelserne i § 11, stk. 2, nr. 1 og 2 samt nr. 5 og 6, herunder om der kan ske sammenlægninger af disse nr., for at bringe uafhængighedsbestemmelserne yderligere i overensstemmelse med den systematik, som anvendes i EU henstillingen.

Tilpasninger af indholdet i § 11, stk. 2, som i praksis har givet anledning til fortolkningsstvivl, således at bestemmelsen i højere grad kommer til at svare til EU henstillingens bestemmelser, samtidig med at den omtalte fortolkningsusikkerhed reduceres eller elimineres. De i praksis opståede fortolkningsvanskeligheder skyldes bl.a., at § 11, stk. 2, er formuleret som absolutte forbudstilfælde, hvor revisors uafhængighed altid vil være bragt i fare, og hvor revisor derfor ud fra lovteksten altid må afstå fra at afgive erklæring.

Imidlertid er der i EU henstillingen, som beskrevet ovenfor under afsnittet om sikkerhedsforanstaltninger, omtalt visse særlige utilsigtede overtrædelser, som hvis de straks løses eller imødegås på den rette måde, ikke nødvendigvis bør føre til, at revisor eller revisionsfirmaet afstår fra at afgive erklæringen.

Del 5 Bilag

Bilag 1 - Oversigt over IFAC standarder mm. Primo 2005

Bilag 2 - Oversigt over strukturen i danske standarder

Bilag 3 - IFAC's begrebsramme

Bilag 4 - Eksempler på erklæringer

Bilag 5 - FSRs retningslinier for obligatorisk efteruddannelse

Bilag 6 - FRRs retningslinier for obligatorisk efteruddannelse

Bilag 7 - Kommissorium for Revisorkommissionens lovgivningsarbejde

7.1 Erhvervs- og Selskabsstyrelsens brev af 2.februar 2006

7.2 Notat vedlagt Erhvervs- og Selskabsstyrelsens brev af 2. februar 2006

Bilag 8 - EU-reguleringen

8.1 Europa-parlamentets og Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF

8.2 EU-Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed

Bilag 9 - Gældende lovgivning

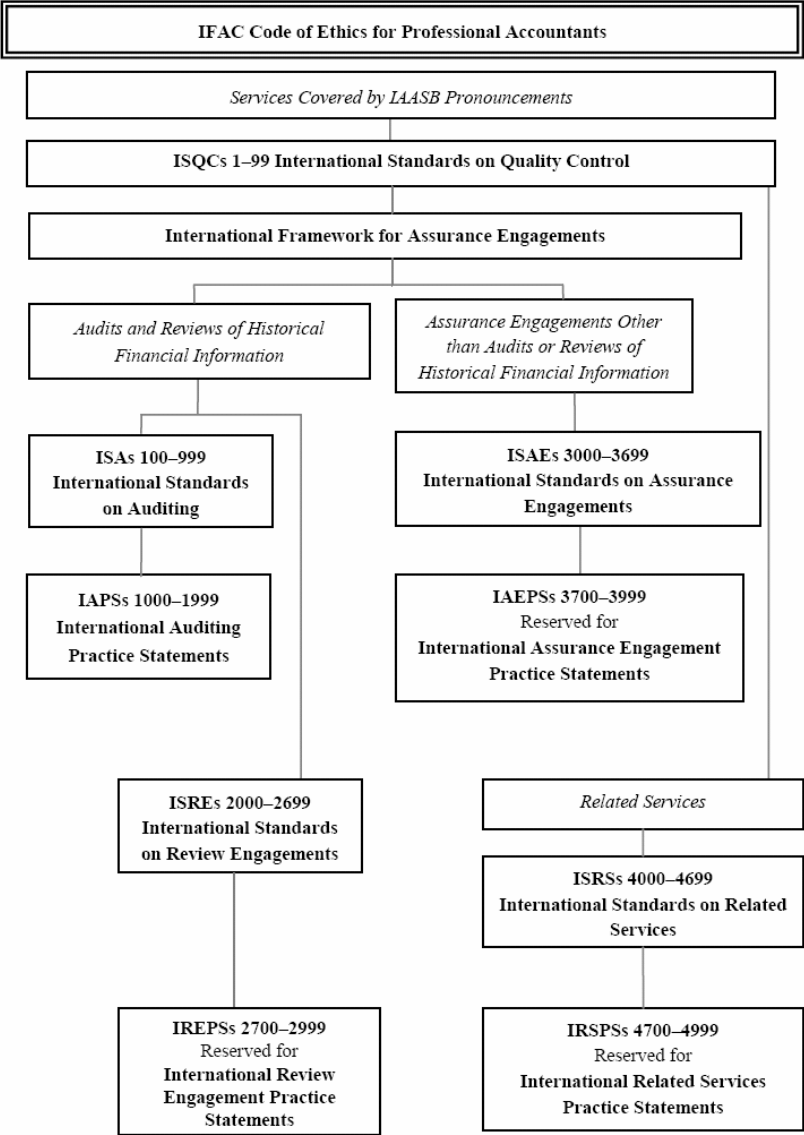
Bilag 10 - Udvalgte bekendtgørelser

10.1 Bekendtgørelse om revisionsvirksomhed

10.2 Bekendtgørelse om statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer mv. (erklæringsbekendtgørelsen)

Bilag 1 - Oversigt over IFAC standarder mm. primo 2005

**STRUCTURE OF PRONOUNCEMENTS
ISSUED BY THE INTERNATIONAL AUDITING
AND ASSURANCE STANDARDS BOARD**



INTERNATIONAL STANDARDS ON QUALITY CONTROL (ISQCs)

1 Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements

FRAMEWORK

International Framework for Assurance Engagements

AUDITS AND REVIEWS OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION

100-999 International Standards on Auditing (ISAs)

100-199 INTRODUCTORY MATTERS

120 Framework of International Standards on Auditing—Withdrawn December 2004

200-299 GENERAL PRINCIPLES AND RESPONSIBILITIES

200 Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements

210 Terms of Audit Engagements

220 Quality Control for Audit Work

220R Quality Control for Audits of Historical Financial Information

230 Documentation

240 The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements

250 Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements

260 Communications of Audit Matters with Those Charged with Governance

300-499 RISK ASSESSMENT AND RESPONSE TO ASSESSED RISKS

300 Planning an Audit of Financial Statements

310 Knowledge of the Business—Withdrawn December 2004

315 Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement

320 Audit Materiality

330 The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks

400 Risk Assessments and Internal Control—Withdrawn December 2004

401 Auditing in a Computer Information Systems Environment—Withdrawn December 2004

402 Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations

500-599 AUDIT EVIDENCE

- 500 Audit Evidence
- 501 Audit Evidence—Additional Considerations for Specific Items
- 505 External Confirmations
- 510 Initial Engagements—Opening Balances
- 520 Analytical Procedures
- 530 Audit Sampling and Other Means of Testing
- 540 Audit of Accounting Estimates
- 545 Auditing Fair Value Measurements and Disclosures
- 550 Related Parties
- 560 Subsequent Events
- 570 Going Concern
- 580 Management Representations

600-699 USING WORK OF OTHERS

- 600 Using the Work of Another Auditor
- 610 Considering the Work of Internal Auditing
- 620 Using the Work of an Expert

700-799 AUDIT CONCLUSIONS AND REPORTING

- 700 The Auditor's Report on Financial Statements
- 700R The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements
- 701 Modifications to the Independent Auditor's Report
- 710 Comparatives
- 720 Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements

800-899 SPECIALIZED AREAS

- 800 The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements

1000-1100 International Auditing Practice Statements (IAPSs)

- 1000 Inter-Bank Confirmation Procedures
- 1001 IT Environments—Stand-alone Personal Computers—Withdrawn December 2004
- 1002 IT Environments—On-line Computer Systems—Withdrawn December 2004
- 1003 IT Environments—Database Systems—Withdrawn December 2004
- 1004 The Relationship Between Banking Supervisors and Banks' External Auditors

- 1005 The Special Considerations in the Audit of Small Entities
- 1006 Audits of the Financial Statements of Banks
- 1007 Communications with Management—Withdrawn June 2001
- 1008 Risk Assessments and Internal Control—CIS Characteristics and Considerations—Withdrawn December 2004
- 1009 Computer-assisted Audit Techniques—Withdrawn December 2004
- 1010 The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements
- 1011 Implications for Management and Auditors of the Year 2000 Issue—Withdrawn June 2001
- 1012 Auditing Derivative Financial Instruments
- 1013 Electronic Commerce—Effect on the Audit of Financial Statements
- 1014 Reporting by Auditors on Compliance with International Financial Reporting Standards

2000-2699 International Standards on Review Engagements (ISREs)

2400 Engagements to Review Financial Statements (Previously ISA 910)

ASSURANCE ENGAGEMENTS OTHER THAN AUDITS OR REVIEWS OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION

3000-3699 International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)

3000-3399 APPLICABLE TO ALL ASSURANCE ENGAGEMENTS

3000R Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information

3400-3699 SUBJECT SPECIFIC STANDARDS

3400 The Examination of Prospective Financial Information (Previously ISA 810)

RELATED SERVICES

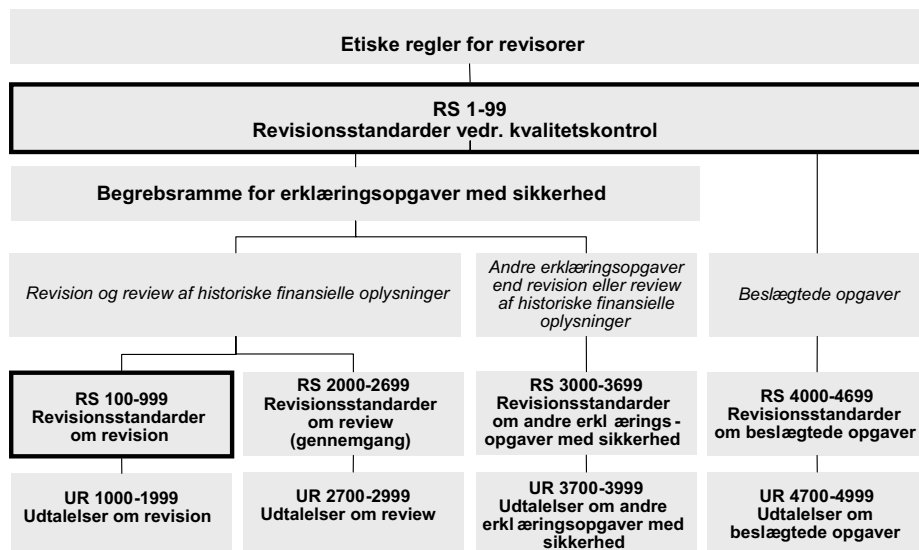
4000-4699 International Standards on Related Services (ISRSs)

4400 Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding

Financial Information (Previously ISA 920)

4410 Engagements to Compile Financial Information (Previously ISA 930)

Bilag 2 - Oversigt over strukturen i danske standarder



Det danske RS-system indeholder følgende direkte erklæringsstandards:

- 700 Revisionspåtegninger på regnskaber
- 800 The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements
- 2400 (tidl. 910) Review af regnskaber
- 3000 Andre erklæringsopgaver med sikkerhed
- 3400 The Examination of Prospective Financial Information
- 4400 (tidl. 920) Aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger
- 4410 (tidl. 930) Assistance med regnskabsopstilling.

I RS-systemet er standarderne opdelt i 2 hovedgrupper:

- Erklæringer med sikkerhed omfattet af begrebsrammen (700, 800, 2400, 3000, 3400)
- Erklæringer uden sikkerhed og uden for begrebsrammen (4400, 4410).

REVV har således valgt at kalde alle de danske standarder for RS-er (revisionsstandards) i modsætning til IFAC, der opererer med:

- Kvalitetskontrolstandards (ISQC)
- Revisionsstandards (ISA)
- Assurancestandards (ISAE)
- Reviewstandards (ISRE)

- Standarder om tilgrænsende ydelser (ISRS), samt
- Practice Statements, der benævnes IAPS, IREPS, IAEPS og IRSPS.

Bilag 3 - IFAC's begrebsramme

Begrebsrammen

IFAC vedtog og udsendte i december 2003 en fælles begrebsramme for alle erklæringsopgaver med sikkerhed, som også er udsendt af FSR i januar 2005 (herefter blot »begrebsrammen«). Nedenfor gennemgås indholdet kort, baseret på strukturen i begrebsrammen.

Begrebsrammen definerer og beskriver elementerne i erklæringsopgaver med sikkerhed, men udgør ikke i sig selv en erklæringsstandard, og angiver heller ikke egentlige retningslinjer for udførelsen af erklæringsopgaver med sikkerhed. De enkelte standarder (ISA-er, ISRE-er, og ISAE-er) indeholder de detaljerede retningslinjer for udførelsen af erklæringsopgaver med sikkerhed.

Begrebsrammen omfatter ud over den indledende afgrænsning følgende afsnit:

- Definition af erklæringsopgaver med sikkerhed, som omfatter to typer af erklæringsopgaver med sikkerhed, revisorer må udføre. I begrebsrammen betegnes disse to typer henholdsvis opgaver med høj grad af sikkerhed og opgaver med begrænset grad af sikkerhed
- Begrebsrammens rækkevidde, som afgrænser erklæringsopgaver med sikkerhed omfattet af begrebsrammen fra andre opgaver som f.eks. rådgivningsopgaver, aftaler om udførelse af aftalte arbejdshandlinger og assistance opgaver
- Opgaveaccept, som angiver de forhold, som skal være opfyldt, for at revisor kan acceptere en erklæringsopgave
- Elementerne i en erklæringsopgave, som omfatter de 5 elementer, der karakteriserer alle erklæringsopgaver med sikkerhed udført af revisorer:
 - et trepartsforhold,
 - et erklæringsemne,
 - kriterier,
 - bevis og
 - en erklæringsafgivelse.
- De væsentlige forskelle mellem erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed og erklæringsopgaver med begrænset grad af sikkerhed forklares.
- Uretmæssig anvendelse af revisors navn.

Definition af og målet med en erklæringsopgave med sikkerhed

En »erklæringsopgave med sikkerhed« er en opgave, hvor revisor udtrykker en konklusion, der er udformet for at højne troværdigheden af emnet for erklæringen over for de tiltænkte brugere af den pågældende information.

Resultatet (udfaldet) af at anvende visse nærmere definerede kriterier på erklæringsemnet kan beskrives med et par eksempler:

- Oplysningerne i et regnskab (udfaldet) er resultatet af at anvende kriterierne for indregning, måling, præsentation mm. i en regnskabsmæssig begrebsramme, for eksempel IFRS (kriterierne) på en virksomheds finansielle stilling, resultat og pengestrømme (erklæringsemnet)
- Et udsagn om effektiviteten af intern kontrol (udfaldet), der baserer sig på anvendelsen af en begrebsramme for vurdering af effektivitet af intern kontrol - f.eks. COSO (kriterier) - på en intern kontrol eller proces (erklæringsemnet).

Herudover skelner begrebsrammen mellem to typer af sikkerhed i relation til erklæringsopgaver: nemlig høj grad af sikkerhed eller begrænset grad af sikkerhed.

I erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed udtrykker revisor en positiv konklusion, som er bekræftende (medmindre revisor angiver forbehold, en afkræftende konklusion, eller afviser at afgive en konklusion).

I erklæringsopgaver med begrænset grad af sikkerhed udtrykker revisor sin konklusion som en negativ bekræftelse (som ligeledes kan være modificeret som følge af forbehold mm.).

Et typisk eksempel på udformning af konklusionen i en erklæring med høj grad af sikkerhed er revisionspåtegningen på en virksomheds årsrapport, som kan være udformet således:

»Konklusion

Det er vor opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af koncernens og moderselskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2004 samt af resultatet af koncernens og moderselskabets aktiviteter og pengestrømme for regnskabsåret 1. januar - 31. december 2004 i overensstemmelse med årsregnskabsloven og danske regnskabsvejledninger.«

Et typisk eksempel på udformning af konklusionen i en erklæring med begrænset grad af sikkerhed er en reviewerklæring på en virksomheds regnskab

»Konklusion

Ved den udførte gennemgang er vi ikke blevet bekendt med forhold, der afkræfter, at årsrapporten giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver,

passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2004 og af resultatet af virksomhedens aktiviteter for regnskabsåret 1. januar - 31. december 2004 i overensstemmelse med Årsregnskabsloven.«

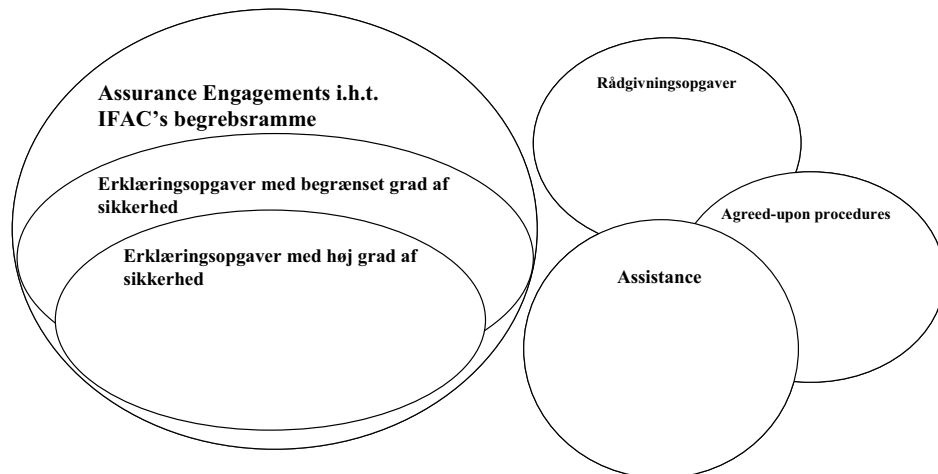
Begrebsrammens rækkevidde

Begrebsrammen omfatter erklæringsopgaver med sikkerhed (af IFAC kaldet »assurance engagements«), hvilket i henhold til begrebsrammen alene omfatter erklæringer med høj grad af sikkerhed eller erklæringsopgaver med begrænset grad af sikkerhed. Det er dermed ikke alle opgaver, som udføres af revisorer, der er omfattet af begrebsrammen for erklæringsopgaver.

Andre opgaver, der ofte udføres af revisorer, og som ikke er omfattet af begrebsrammen, er eksempelvis følgende:

- Opgaver omfattet af RS'er for beslægtede opgaver såsom aftalte arbejds-handlinger (agreed upon procedures) og assistance med opstilling af regnskaber eller andre tilsvarende oplysninger (compilations)
- Assistance med udarbejdelse af selvangivelser, hvor revisor ikke formidler nogen sikkerhed
- Rådgivningsopgaver såsom ledelsesrådgivning og skatterådgivning.

Rækkevidden af IFAC's og FSR's begrebsramme kan illustreres som vist i figur 1.



Figur 1. - Rækkevidden af IFAC's begrebsramme

Uanset begrebsrammens definitioner er der formentlig ingen tvivl om, at brugerne af et regnskab, som ikke indeholder nogen revisionserklæring eller review-

erklæring vil tillægge dette regnskab større troværdighed, hvis det er opstillet af revisor (assistance/compilations), end hvis det alene er udarbejdet af den ansvarlige part.

Dette skyldes, at revisor alene qua de etiske retningslinjer og andre professionelle standarder vil tilrettelægge og udføre sådanne opgaver således, at der i realiteten udføres handlinger og foretages kvalitetskontrol, der øger troværdigheden.

I henhold til IFAC's begrebsramme er den øgede troværdighed dog ikke tilstrækkelig til at revisor kan udtrykke en konklusion med sikkerhed for assistanceopgaver og agreed-upon procedure opgaver, hvorfor de altså ikke er omfattet af begrebet »assurance engagements« eller erklæringsopgaver med sikkerhed.

Visse opgaver, som kan overholde kravene til en erklæringsopgave, skal ikke nødvendigvis udføres som en erklæringsopgave i henhold til begrebsrammen. Det kan eksempelvis være:

- Vidneudsagn i retssager om forhold inden for regnskab, revision, skat eller andre forhold
- Opgaver, hvor revisor giver udtryk for sin opfattelse, og hvorfra en bruger kan udlede en vis sikkerhed, hvis det følgende også er tilfældet:
 - revisors konklusion eller opfattelse er kun svagt forbundet med den samlede opgave,
 - en skriftligt afgiven erklæring er begrænset udtrykkeligt til de i erklæringen angivne tiltænkte brugere,
 - det i henhold til en skriftlig aftale med de angivne tiltænkte brugere ikke er meningen, at opgaven skal være en erklæringsopgave og
 - opgaven i revisors erklæring ikke fremstilles som en erklæringsopgave.

Når ovenstående opgaver ikke nødvendigvis skal udføres som erklæringsopgaver med sikkerhed i henhold til begrebsrammen skyldes det bl.a., at begrebsrammen kræver skriftlig rapportering.

Revisors navn er kun svagt knyttet til et erklæringsemne, såfremt revisor udtaler sig om enkelte elementer, som måske tilmed ikke er væsentlige for helheden.

Erklæringsopgaver uden sikkerhed

Når revisor afgiver en erklæring, som ikke er omfattet af begrebsrammen for erklæringsopgaver, skal erklæringen tydeligt adskille sig fra en erklæring med sikkerhed.

Dette sker ved at undgå antydning af overensstemmelse med begrebsrammen og de tilhørende øvrige specifikke standarder. Endvidere skal anvendelse af udtrykkene »sikkerhed«, »revision« eller »review (gennemgang)« undlades.

Derudover skal det undgås at formulere en udtalelse, som med rimelighed kan forveksles med en konklusion udformet med henblik på at øge de tiltænkte brugeres tillid til udfaldet af vurderingen eller målingen af et erklæringsemne efter kriterier.

Opgaveaccept

Begrebsrammen opstiller en række krav, som skal opfyldes før revisor accepterer at påtage sig en erklæringsopgave. Revisor må derfor udføre visse handlinger, før en erklæringsopgave accepteres, herunder vurdering af følgende:

- Relevante etiske krav såsom uafhængighed og faglig kompetence, kan opfyldes
- Opgaven besidder alle de følgende karakteristika:
 - Erklæringsemnet er passende
 - Kriterierne, der anvendes, er egnede og er tilgængelige for de tiltænkte brugere
 - Revisor har adgang til tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for sin konklusion
 - Revisors konklusion indgår i en skriftlig erklæring i en form, der passer til en opgave med høj grad af sikkerhed eller en opgave med begrænset grad af sikkerhed
 - Revisor bedømmer, at der er et fornuftigt formål med opgaven.

Elementer i en erklæringsopgave

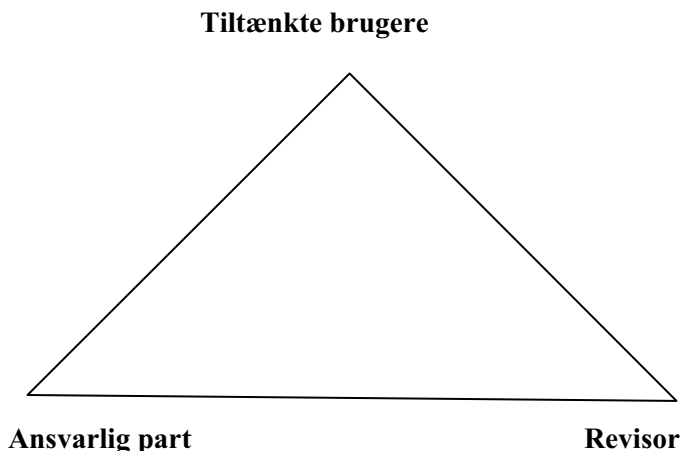
Det helt centrale element i begrebsrammen er definitionen af elementerne i en erklæringsopgave. Elementerne er med til at adskille erklæringsopgaver med sikkerhed fra andre opgaver.

Begrebsrammen opstiller følgende elementer i en erklæringsopgave:

1. Et trepartsforhold, der omfatter revisor, en ansvarlig part og tiltænkte brugere
2. Et passende erklæringsemne
3. Egnede kriterier
4. Tilstrækkeligt og egnet bevis, og
5. En skriftlig erklæring i den udformning, der passer til henholdsvis en opgave med høj grad af sikkerhed og en opgave med begrænset grad af sikkerhed.

Ad 1 - Trepartsforhold

Erklæringsopgaver med sikkerhed involverer tre separate parter: revisor, en ansvarlig part og tiltænkte brugere.



Den ansvarlige part og de tiltænkte brugere behøver ikke nødvendigvis at udgøres af en virksomhed og offentligheden. Den ansvarlige part og de tiltænkte brugere kan således i henhold til begrebsrammen godt tilhøre samme organisation.

Som eksempel herpå kan bestyrelsen i et aktieselskab søge sikkerhed om oplysninger afgivet af direktionen. Det vil i så fald være direktionen, som er den ansvarlige part, som udarbejder den ønskede information, mens bestyrelsen vil være den tiltænkte bruger.

Revisor

I henhold til begrebsrammen dækker udtrykket »revisor« en »praktiserende revisor«.

Ansvarlige part

Den ansvarlige part er den person eller de personer, der:

- i en direkte erklæringsopgave er ansvarlig for erklæringsemnet eller
- i en udsagnsbaseret opgave er ansvarlig for emneindholdet (udsagnene) og kan være ansvarlig for erklæringsemnet.

Den ansvarlige part vil ofte være f.eks. bestyrelsen i en virksomhed, som udarbejder et regnskab el.lign., og revisor kan da erklære sig over for offentligheden.

Begrebsrammen angiver et eksempel på, at den ansvarlige part er ansvarlig for både emneindholdet og erklæringsemnet. Det kan ifølge begrebsrammen være, når en virksomhed engagerer revisor til at udføre en erklæringsopgave om en bæredygtighedsrapport for virksomheden, udarbejdet af virksomheden selv.

Begrebsrammen giver også et eksempel på, at den ansvarlige part er ansvarlig for emneindholdet, men ikke erklæringsemnet. Det kan ifølge begrebsrammen være, når en offentlig myndighed engagerer revisor til at udføre en erklæringsopgave om en bæredygtighedsrapport for en privat virksomhed, som den offentlige myndighed har udarbejdet og vil udsende til tiltænkte brugere.

Den ansvarlige part vil ofte være den, som er opdragsgiver over for revisor, men dette behøver ifølge begrebsrammen ikke at være tilfældet.

Den ansvarlige part giver sædvanligvis revisor en skriftlig erklæring, hvori erklæringsemnet vurderes og måles efter identificerede kriterier, uanset om denne erklæring fra den ansvarlige part stilles til rådighed for de tiltænkte brugere eller ej. De ledelseserklæringer, som indhentes i forbindelse med revision af et årsregnskab, indeholder som eksempel herpå erklæringer fra ledelsen om erklæringsemnet.

I en direkte erklæringsopgave kan revisor muligvis ikke opnå en sådan erklæring, hvis opdragsgiver er en anden end den ansvarlige part.

Tiltænkte brugere

De tiltænkte brugere er dem, som revisor henvender sig til i sin erklæring. Den ansvarlige part kan være en af de tiltænkte brugere, men ikke den eneste tiltænkte bruger.

Når det er praktisk muligt adresseres revisors erklæring til alle de tiltænkte brugere.

I nogle tilfælde stiller de tiltænkte brugere - eksempelvis banker og tilsynsmyndigheder - krav om, at den ansvarlige part - eksempelvis en virksomheds ledelse - får udført en erklæringsopgave til et bestemt formål. Det kan eksempelvis dreje sig om et perioderegnskab eller et budget, som en bank har brug for i den løbende vurdering af bankens engagement med en virksomhed.

I sådanne tilfælde bør revisor anføre det specifikt i erklæringen, at formålet med erklæringen er begrænset til bankens brug. Herved sikres det at eventuelle andre,

der kommer i besiddelse af perioderegnskabet eller budgettet samt den tilhørende erklæring fra revisor, ikke er i tvivl om anledningen og målet med revisors erklæringsafgivelse.

Ad 2 - Erklæringsemnet

Erklæringsemnet og emneindholdet i en erklæringsopgave kan antage mange former herunder:

- Finansielle præstationer eller tilstande (f.eks. historisk eller fremtidig finansiell stilling, resultat og pengestrømme), hvor emneindholdet kan være indregning, måling, præsentation og oplysning i regnskaber
- Ikke-finansielle præstationer eller tilstande (f.eks. en virksomheds præstationer), hvor emneindholdet kan være nøgletal for henholdsvis økonomisk og teknisk effektivitet
- Fysiske karakteristika (for eksempel fysisk kapacitet), hvor emneindholdet kan være tekniske specifikationer
- Systemer og processer (f.eks. en virksomheds interne kontroller, IT-systemer), hvor emneindholdet kan være et udsagn om effektivitet
- Adfærd (f.eks. virksomhedsledelse, overholdelse af lovgivning, HR praksis), hvor emneindholdet kan være en erklæring om overholdelse eller en erklæring om effektivitet.

Ovenstående forskellige typer af erklæringsemner har meget forskellige karakteristika. Der kan være betydelige forskelle knyttet til vurdering af erklæringsemnet afhængigt af, om der er tale om kvalitative eller kvantitative data, objektive eller subjektive data, data vedrørende realiserede historiske forløb eller data vedrørende urealiserede fremtidige forløb.

Forskelle i emnets karakteristika påvirker den præcision, hvormed erklæringsemnet kan vurderes eller måles efter kriterier, og beviskraften af tilgængeligt bevis. Derfor bør det ud fra revisors erklæring stå klart, hvilke karakteristika som er specielt relevante for de tiltænkte brugere, og hvad erklæringen dækker.

Ad 3 - Egnede kriterier

Egnede kriterier er de benchmarks, som revisor anvender til at vurdere eller måle erklæringsemnet.

Kriterierne kan være formelle, som ved udarbejdelsen af regnskaber, hvor kriterierne kan være internationale regnskabsstandards eller i Danmark f.eks. Årsregnskabsloven.

Når der afgives erklæringer om design og effektivitet af interne kontroller kan kriterierne være anerkendte referencerammer for interne kontroller som COSO frameworket.

Herudover kan en række andre kriterier anvendes i forbindelse med afgivelse af erklæringer; eksempelvis kan kriterierne være relevant lovgivning, bekendtgørelser eller kontrakter.

Eksempler på mindre formelle kriterier er et internt udviklet adfærdskodeks eller et vedtaget præstationsniveau (for eksempel et udvalgt årlige mødefrekvens).

Egnede kriterier er en forudsætning for rimeligt konsistente vurderinger af et erklæringsemne i forbindelse med en professionel vurdering.

Uden egnede kriterier i form af en referenceramme, som den ansvarlige part og de tiltænkte brugere har adgang til, vil enhver konklusion være åben for fortolkning, og der er dermed også risiko for misforståelser.

Egnede kriterier er påvirkelige af sammenhænge og dermed opgavens omstændigheder. Selv for samme erklæringsemne kan der være forskellige kriterier.

Eksempelvis kan et erklæringsemne som kundetilfredshed af en ansvarlige part blive målt i forhold til antal kundeklager, mens en anden ansvarlig part kunne vælge antallet af kunders genbestillinger som målekriterium.

Revisor vurderer, om kriterierne for en erklæringsopgave med sikkerhed er egnede i forhold til følgende karakteristika:

- Relevans: Relevante kriterier bidrager til konklusioner, der understøtter beslutningsprocessen hos de tiltænkte brugere
- Fuldstændighed: Kriterier er tilstrækkeligt fuldstændige, når relevante faktorer, som kunne påvirke konklusionerne i sammenhæng med opgavens omstændigheder, ikke udelades. Fuldstændige kriterier omfatter benchmarks for præsentation og oplysning om erklæringsemnet, når dette er relevant
- Pålidelighed: Pålidelige kriterier resulterer i rimeligt konsistent vurdering eller måling af erklæringsemnet, herunder, hvor det er relevant, præsentation og oplysning, når det er anvendt under lignende omstændigheder af andre revisorer med samme kvalifikationer
- Neutralitet: Neutrale kriterier bidrager til konklusioner, der er fri for præferencer

- Forståelighed: Forståelige kriterier bidrager til konklusioner, som er til at forstå, og som ikke kan fortolkes væsentligt forskelligt.

Vurdering eller måling af et erklæringsemne på basis af revisors egne forventninger, vurderinger og erfaringer udgør ikke egnede kriterier i henhold til begrebsrammen. Imidlertid er det en faglig vurdering, om ovennævnte karakteristika er opfyldt, og med hvilken vægt de skal indgå.

Kriterier skal være tilgængelige for de tiltænkte brugere for at give dem mulighed for at forstå, hvordan erklæringsemnet er vurderet og målt. Samtidig må de også være tilgængelige for den ansvarlige part, som udarbejder eller sammenstiller oplysningerne i erklæringsemnet.

Kriterierne kan være tilgængelige for brugerne ved at være offentligt tilgængelige. Eksempelvis vil love, bekendtgørelser, standarder og vejledninger være offentligt tilgængelige.

Kriterierne kan imidlertid også beskrives i præsentationen af emneindholdet, gennem en klar fremstilling i revisors erklæring eller være alment kendte og accepterede, for eksempel kriteriet for måling af tid, vægt og lignende.

Kriterier kan også være tilgængelige alene for bestemte tiltænkte brugere, for eksempel kontraktbetingelser eller kriterier udstedt af brancheforening, og som kun er tilgængelige for medlemmer af den aktuelle branche. Når de identificerede kriterier er tilgængelige alene for specifikke tiltænkte brugere eller kun er relevante for et bestemt formål, er brugen af revisors erklæring begrænset til disse brugere eller dette bestemte formål.

Ad 4 - Tilstrækkeligt og egnet bevis

Revisor planlægger og udfører en revisions- eller reviewopgave ved udvisning af faglig skepsis med det mål at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis for, at erklæringsemnet ikke indeholder væsentlig fejlinformation.

Det vil sige, at der i erklæringsopgaver med høj eller begrænset grad af sikkerhed kan og ofte vil være uvæsentlige fejl.

Selv i erklæringsopgaver med høj sikkerhed - og dermed i endnu højere grad i erklæringsopgaver med begrænset grad af sikkerhed - er der dog en risiko for, at der er væsentlige fejl, idet revisors arbejde ikke giver absolut sikkerhed. Det ville

kræve en så betydelig indsats, at den yderligere sikkerhed ikke ville overstige de yderligere ressourcer, der så skulle bruges i denne type erklæringer.

Ved planlægning af arbejdet overvejer revisor væsentlighed på vegne af brugerne af erklæringen. Endvidere vurderer revisor opgaverisiko samt kvantiteten og kvaliteten af tilgængeligt bevis ved planlægningen og udførelsen af opgaven, i særdeleshed ved fastlæggelsen af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af »arbejdshandlinger med bevisindsamling« (i det følgende »bevisindsamling«).

De detaljerede revisionsstandards definerer nærmere, hvorledes revisor planlægger og udfører en revision. Der er tilsvarende standarder for udførelse af reviewopgaver mm.

Ad 5 - Erklæringsafgivelse

Afslutningen på revisors erklæringsarbejde er afgivelse af en skriftlig erklæring, der indeholder en konklusion.

I en udsagnsbaseret opgave kan revisors konklusion udformes på en af følgende måder:

»Efter vor opfattelse er den ansvarlige parts udsagn om, at den interne kontrol i al væsentlighed er effektiv, baseret på XYZ-kriterierne, retvisende«

»Efter vor opfattelse er den interne kontrol i al væsentlighed effektiv baseret på XYZ-kriterierne.«

I en direkte erklæringsopgave er revisors konklusion udtrykt direkte om erklæringsemnet og kriterierne.

I en opgave med begrænset grad af sikkerhed udtrykker revisor konklusionen negativt, for eksempel:

»Under vort arbejde er vi ikke blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at mene, at den interne kontrol ikke i al væsentlighed er effektiv baseret på XYZ-kriterierne.«

Bilag 4 - Eksempler på erklæringer

Eksempel 1 - Assistanceerklæring - perioderegnskab

Revisorerklæring

Til ledelsen i Virksomhed A

Nærværende erklæring afgives alene til Deres egen brug.

Vi har på grundlag af modtaget bilagsmateriale ydet assistance med virksomhedens bogføring for perioden 1. januar - 31. marts 2003. I tilknytning hertil har vi udført afstemninger og analyser af regnskabsposter. Vor assistance er udført i henhold til aftale med Dem af xx. januar 200x og har ud over bogføringen alene omfattet de ordinære afstemnings- og analysearbejder, der er aftalt udført i forbindelse med udløbet af et kvartal. Vi henviser til aftalens indhold om vort ansvar for den udførte assistance og Deres ansvar for opfyldelse af lovgivningens krav til bogføringen mv. og udarbejdede regnskabsopstillinger (*evt. periodebalancer?*).

Vi har endvidere assisteret med sammenstillingen af den medfølgende regnskabsopstilling pr. 31. marts 2003, som er udskrevet på grundlag af bogføringen. Vi har tilrettelagt og udført denne assistance i overensstemmelse med danske revisionsstandards for assistance med regnskabsopstillinger (RS 930).

Regnskabsopstillingen er udarbejdet efter Deres kriterier og alene til deres egen brug. Der er ikke udført de i forbindelse med en regnskabsaflæggelse sædvanlige procedurer for varelageropgørelse, værdiansættelser, periodisering mv., og regnskabsopstillingen tager således hverken i præsentation eller indhold sigte på at opfylde årsregnskabslovens krav.

Vi har ikke revideret eller udført gennemgang af regnskabsopstillingen og udtrykker derfor ingen konklusion derom.

Xby, den xx. xxxxx 200x

XXX

Statsautoriseret Revisionsinteressentskab

N.N.

statsautoriseret revisor

Eksempel 2 - Assistanceerklæring - specifikationshæfte

Erklæring om assistance afgivet af uafhængig revisor

Til ledelsen i BC A/S

På grundlag af selskabets bogføring og øvrige oplysninger modtaget fra selskabets ledelse har vi udarbejdet specifikationshæftet til årsrapporten for BC A/S for regnskabsåret 1. januar - 31. december 200x, der udarbejdes efter ledelsens krav til indhold og specifikation.

Selskabets ledelse har ansvaret for specifikationshæftet.

Vi har tilrettelagt og udført vort arbejde i overensstemmelse med danske revisionsstandards for assistance med regnskabsopstilling (RS 930). Vi har, hvor det er relevant afstemt specifikationerne til selskabets årsrapport for 200x, som vi har revideret og forsynet med en revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger.

Vi har ikke revideret eller udført gennemgang af specifikationshæftet og udtrykker derfor ingen konklusion derom.

Xby, den xx. januar 200x

XXX

Statsautoriseret Revisionsinteressentskab

XX

statsautoriseret revisor

Eksempel 3 - Assistanceerklæring - selvangivelse

Erklæring om assistance afgivet af uafhængig revisor

Til hr. AA

På grundlag af foreviste bilag og meddelte oplysninger har vi i overensstemmelse med danske revisionsstandards for assistance med regnskabsopstilling (RS 930) udarbejdet selvangivelsen for AA for indkomståret 200x med tilhørende bilag. AA har ansvaret for selvangivelsen med tilhørende bilag. Vi har ikke revideret eller udført gennemgang af selvangivelsen med bilag for indkomståret 200x og udtrykker derfor ingen konklusion derom.

København, den xx. xxxx 200x

XXX

Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

NN

statsautoriseret revisor

NN

statsautoriseret revisor

Eksempel 4 - Aftalte arbejdshandlinger - kreditoropgørelse

Uafhængig revisors erklæring

Til NN

Vi har udført de arbejdshandlinger, som blev aftalt med Dem og som er gengivet nedenfor vedrørende den af ledelsen i ABC A/S udarbejdede opgørelse af varekreditorer pr. xx. xxxx 200x for ABC A/S. Opgørelsen af varekreditorer pr. xx. xxxx 200x for ABC A/S, der udviser en samlet sum på DKK xx. xxx, er initieret af os den xx. xxxx 200x.

Vort arbejde er udført i overensstemmelse med danske revisionsstandards om aftalte arbejdshandlinger (RS 920). Arbejdshandlingerne er udført for at give N.N. mulighed for at vurdere pålideligheden af opgørelsen af varekreditorer pr. xx. xxxx 200x for ABC A/S.

De udførte arbejdshandlinger

- 1 Vi har eftertalt opgørelse af varekreditorer pr. xx. xxxx 200x for ABC A/S og kontrolleret totalen DKK xxx.xxx til samlekonto i finansbogholderiet pr. xx. xxxx 200x.
- 2 Vi har på basis af opgørelsen udvalgt alle varekreditorer med skyldigt beløb større end DKK xxx og sammenholdt de for disse varekreditorer i opgørelsen angivne informationer, kreditornavn, adresse og skyldigt beløb pr. xx.xxxx 200x til oplysninger ifølge selskabets kreditorbogholderi.
- 3 Vi har til de under pkt. 2 udvalgte varekreditorer, der i alt udgør en værdi på DKK xxx.xxx svarende til xx% af den samlede sum for de i opgørelsen indeholdte varekreditorer, udsendt saldomeddelelser med anmodning om at bekræfte de i opgørelsen af varekreditorer pr. xx. xxxx 200x for ABC A/S anførte skyldige beløb.
- 4 Vi har modtaget besvarelse på xx% af de udsendte meddelelser, hvoraf xx%, svarende til en værdi på DKK xxx.xxx, bekræftede det på saldomeddelelsen anførte beløb. For de besvarelser, hvor saldoen ifølge kreditor ikke var korrekt, har vi på basis af afstemninger udarbejdet af ABC A/S identificeret og udvalgt alle afstemningsposter større end DKK xxx.xxx og kontrolleret disse til underliggende dokumentation, fakturaer, kreditnotaer og betalinger med henblik på at verificere, at disse transaktioner er korrekt behandlet i opgørelsen over varekreditorer pr. xx. xxxx 200x for ABC A/S.
- 5 For de varekreditorer, hvor der ikke blev modtaget svar, har vi på basis af specifikationer udarbejdet af ABC A/S over de skyldige beløb kontrolleret alle transaktioner større end DKK xxx.xxx til underliggende dokumentation,

fakturaer, kreditnotaer og betalinger med henblik på at verificere rigtigheden af det skyldige beløb pr. xx. xxxx 200x.

- 6 Vi har endvidere for de i pkt. 5 nævnte varekreditorer modtaget specifikationer over transaktioner, fakturaer, kreditnotaer og betalinger registreret af ABC A/S efter den xx. xxxx 200x og frem til xx. xxxx 200x med henblik på at verificere, at disse transaktioner er korrekt behandlet og således ikke skal indgå i opgørelsen over varekreditorer pr. xx. xxxx 200x for ABC A/S.

Fundne forhold

- 7 Sammentællingen af opgørelsen jf. punkt 1 er korrekt. Den totale saldo ifølge opgørelsen af varekreditorer pr. xx. xxxx 200x, DKK xxx.xxx, kan afstemmes til finansbogholderiet som følger:

	DKK
Saldo ifølge opgørelse af varekreditorer pr. xx. xxxx 200x	xxx.xxx
Saldo ifølge samlekonto i finansbogholderi pr. xx. xxxx 200x	xxx.xxx
Afvigelse	<u>xx.xxx</u>
Der specificeres således:	
Gæld til søsterselskab	xx.xxx
Diverse kreditorer < DKK xxx	<u>x.xxx</u>
I alt	<u>xx.xxx</u>

- 8 Ved kontrollen af de i opgørelsen indeholdte informationer jf. punkt 2 konstaterede vi overensstemmelse mellem opgørelse af varekreditorer pr. xx. xxxx 200x og selskabets kreditorbogholderi med følgende undtagelse:

Kreditornr. xxxxx: Det skyldige beløb ifølge opgørelsen af varekreditorer pr. xx. xxxx 200x for ABC A/S overstiger det i kreditorbogholderiet anførte beløb med DKK xxx.xxx. Afvigelsen skyldes en manglende registrering i kreditorbogholderiet af fakturanr. xxx, der vedrører et indkøb i xxxx 200x, hvor faktura fra varekreditor først blev modtaget efter, at selskabet pr. xx. xxxx 200x havde afsluttet bogføringen i kreditorsystemet.

- 9 Kontrollen af afstemningsposter større end DKK xx.xxx til underliggende dokumentation jf. pkt. 4 bekræftede, at disse var korrekt behandlet i opgørelsen af varekreditorer pr. xx. xxxx 200x for ABC A/S, idet de udvalgte poster alle vedrørte perioden efter den xx. xxxx 200x.
- 10 Ved kontrollen af skyldige beløb, hvor svar på udsendt saldomeddelelse til varekreditorer ikke blev modtaget, konstaterede vi for de udvalgte poster, at

disse på basis af den forelagte dokumentation jf. pkt. 5 var korrekt behandlet i opgørelsen af varekreditorer pr. xx. xxxx 200x med følgende undtagelser:

Kreditornr. xxxxx: Det skyldige beløb ifølge opgørelse af varekreditorer pr. xx. xxxx 200x, DKK xxx.xxx, indeholder en faktura stor DKK xxx.xxx, der er betalt den xx.xxxx.200x. Betalingen er i selskabets bogføring pr. xx. xxxx 200x registreret på en interimskonto og først godskrevet kreditoren i efterfølgende periode.

Kreditor nr. xxxxx

11 Ved kontrollen af udvalgte fakturaer, kreditnotater og indbetalinger registreret efter xx. xxxx 200x konstaterede vi, at disse med nedennævnte undtagelser korrekt indgår i skyldige beløb pr. xx. xxxx 200x som indeholdt i opgørelse af varekreditorer pr. xx. xxxx. 200x.

Kreditornr. xxxxx: Kreditnotanr. xxxxxx stor DKK xxx.xxx, udstedt og registreret efter den xx. xxxx 200x, vedrører en korrektion til fakturanr. xxxxx, der indgår i det skyldige beløb for *kreditornavn* i opgørelsen af varekreditorer pr. xx. xxxx 200x for ABC A/S.

Afslutning

Da ovennævnte arbejdshandlinger hverken er en revision eller gennemgang i overensstemmelse med danske revisionsstandarder, udtrykker vi ikke nogen grad af sikkerhed om opgørelsen af varekreditorer pr. xx. xxxx 200x.

Hvis vi havde udført yderligere arbejdshandlinger, revideret eller udført gennemgang af perioderegnskabet for perioden xx. xxxx 200x til xx. xxxx 200x for ABC A/S i overensstemmelse med danske revisionsstandarder, kunne andre forhold være fundet og rapporteret til Dem.

Vor erklæring er udelukkende udarbejdet med det formål, der er nævnt i denne erklærings første afsnit og til Deres brug. Den må ikke bruges til noget andet formål eller videregives til nogen anden. Erklæringen vedrører kun de konti og forhold, der er nævnt ovenfor, og kan ikke udstrækkes til at omhandle perioderegnskabet for perioden xx. xxxx 200x til xx. xxxx 200x for ABC A/S som helhed.

Xby, den xx. xxxx. 200x

XXX

Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

NN

statsautoriseret revisor

Eksempel 5 - Aftalte arbejdshandlinger - kreditoropgørelse

Erklæring afgivet af uafhængig revisor

Til NN Factoring

Vi har udført de arbejdshandlinger, som er aftalt med Dem vedrørende belåningsgrundlaget for ABC Finans A/S pr. xx xxxx 200x. Opgørelsen af belåningsgrundlaget pr. xx. xxxx 200x for ABC Finans A/S, der udviser en samlet sum på DKK xx. xxx, er signeret af os den xx. xxxx 200x, med henblik på identifikation.

Ledelsen i ABC Finans A/S har ansvaret for opgørelsen af belåningsgrundlaget. Vort ansvar er at rapportere resultatet af de mellem Dem og ledelsen i ABC Finans A/S aftalte arbejdshandlinger udført i overensstemmelse med den danske revisionsstandard om aftalte arbejdshandlinger.

Arbejdshandlingerne er udført for at give NN Factoring mulighed for at vurdere pålideligheden af det opgjorte belåningsgrundlag pr. xx. xxxx 200x, samt ved anvendelse af stikprøver at kontrollere, at betingelserne i den pr xx.xxxx.200x mellem Dem og ABC Finans A/S indgåede samarbejdsaftale med tilhørende bilag A - X opfyldes af ABC Finans A/S.

De udførte arbejdshandlinger

Vi har ved xx stikprøver til en værdi af DKK xxx.xxx kontrolleret, at ABC A/S's kundefordringer tiltransporteres ABC Finans A/S.

Vi har ved xx til en værdi af DKK xxx.xxx stikprøver kontrolleret, at der er sket behørig denunciation til samtlige debitorer tilhørende ABC A/S, og at betalingen som følge af dette udelukkende bør ske til finansselskabet.

Vi har ved til en værdi af DKK xxx.xxx stikprøver kontrolleret, at de pr. xx. xxxx 200x forfaldne saldi over 60 dage er udgået af belåningsgrundlaget pr. xx. xxxx 200x.

Vi har kontrolleret, at debitoroversigten pr. xx. xxxxr 200x stemmer til ABC Finans A/S's regnskabssystem pr. xx. xxxx 200x med følgende beløb:

	DKK	DKK
Saldo ifølge aldersfordelt saldoliste		
Saldo ifølge regnskabssystem		
Afstemningsposter:		
X		

Vi har kontrolleret, at NN Factoring A/S ifølge bogføringen i ABC Finans A/S pr. xx. xxxx 200x er ene kreditor i dette selskab, når bortses fra løn-, leje- og skattekrav o.l. samt mellemregning med ABC A/S, som i øvrigt har underskrevet tilbagetrædelseserklæring overfor NN Factoring A/S.

Vi har ved xx stikprøver kontrolleret, hvorvidt debitorforsikringselskabets betingelser for kreditforsikring jf. bilag H til ovennævnte samarbejdsaftale overholdes.

Vi har forespurgt ledelsen i ABC Finans A/S om selskabet, i det omfang det har været muligt har gjort sine krav gældende i henhold til eventuelle overdragne veksler, gældsbreve, rembursere, betalingsgarantier samt debitorforsikringsgarantier o.l.

Vi har ved xx stikprøver til en værdi af DKK x.xxx.xxx kontrolleret, om debitorer rykkes i tilfælde af manglende betaling.

Vi har forespurgt ledelsen, om reklamationsfordringer samt fakturaer med kredittid over 90 dage er fratrukket belåningsgrundlaget pr. 30. xx 200x.

Vi har indhentet ledelseserklæring underskrevet af direktør og de regnskabsansvarlige på overholdelse af betingelserne i ovennævnte samarbejdsaftale.

Stikprøver

De rapporterede fundne forhold omkring belåningsgrundlaget pr. xx. xxxx 200x og selskabets opfyldelse af samarbejdsaftalens betingelser er baseret på foretagne stikprøver. Ved kontrol af belåningsgrundlaget pr. xx. xxxxr 200x har vi i

ovenstående afsnit nævnt antal stikprøver samt fakturaværdien af disse stikprøver, hvilket skal ses i forhold til følgende fakturerings- og debitormasse:

	DKK (inkl. moms)	Antal
Faktureringer i september		
Debitorbeholdning pr. 30. september 2003		

Fundne forhold

Ad 1. Ingen bemærkninger

Ad 2. Vi har ved stikprøven konstateret, at faktura nr.

Ad 3. Ingen bemærkninger

Vi har påset, at effekten på belåningsgrundlaget pr. xx. xxxx 200x af ovennævnte fundne forhold efterfølgende er korrigeret fra selskabets side ved meddelelse til NN Factoring A/S.

Afslutning

Da ovennævnte arbejdshandlinger hverken udgør en revision eller en gennemgang i overensstemmelse med danske revisionsstandards herom, udtrykker vi ingen grad sikkerhed om belåningsgrundlaget pr. xx. xxxx 200x ligesom vi ikke afgiver nogen konklusion om samarbejdsaftalens overholdelse som helhed.

Hvis vi havde udført yderligere eller andre arbejdshandlinger kunne andre forhold være fundet og rapporteret til Dem.

Vor erklæring er udelukkende udarbejdet med det formål, der er nævnt i denne erklærings første afsnit og til Deres brug, og den må ikke bruges til noget andet formål eller videregives til nogen anden. Erklæringen vedrører kun de forhold, der er nævnt ovenfor og kan ikke udstrækkes til at omhandle regnskabssystemerne og regnskabet for ABC A/S og ABC Finans A/S som helhed.

X-by, den xx. xxxx 200x

Statsautoriseret Revisionsfirma

NN

statsautoriseret revisor

Bilag 5 - FSRs retningslinier for obligatorisk efteruddannelse

Retningslinier for obligatorisk efteruddannelse

(som vedtaget af FSRs bestyrelse den 12. december 2005)

1. Nærværende retningslinier gældende fra den 1. januar 2006 om obligatorisk efteruddannelse er gældende for statsautoriserede revisorer, der er medlemmer af FSR. Retningslinjerne gælder udelukkende for medlemmer, der fungerer som praktiserende revisorer. Ved praktiserende revisorer forstås statsautoriserede revisorer, der ikke har deponeret deres beskikkelse, jævnfør afsnit 13 nedenfor.
2. De omfattede medlemmer har pligt til at underkaste sig obligatorisk efteruddannelse i henhold til de retningslinjer, der er fastsat af FSRs bestyrelse. Ved manglende opfyldelse af denne pligt fortabes retten til medlemskab af foreningen, jævnfør vedtægternes § 3, stk. 5.
3. FSRs retningslinjer om obligatorisk efteruddannelse tager udgangspunkt i de retningslinjer for efteruddannelse, der er udsendt af International Federation of Accountants (IFAC).

Retningslinjerne vil blive successivt justeret blandt andet som følge af krav i lovgivningen, herunder udviklingen i EU-retsregler samt IFACs regler og udvikling i praksis.

Formål og omfang

4. Formålet med obligatorisk efteruddannelse er at tilskynde og støtte medlemmerne og medlemsvirksomhederne i bestræbelserne på at sikre og vedligeholde kvaliteten af de statsautoriserede revisorers kompetencer og ydelser.
5. Medlemmer, som er tilknyttet en medlemsvirksomhed, og som udfører de opgaver, der er nævnt i vedtægternes § 5, stk. 1 og 2, er forpligtet til at kunne dokumentere 120 timers efteruddannelse over en treårig periode, hvoraf 20 timer som minimum skal kunne dokumenteres i det enkelte år.

Den obligatoriske efteruddannelse skal sikre og vedligeholde dels den teoretiske viden, som er erhvervet via revisorkandidatuddannelsen, og dels den praktiske viden, der er erhvervet igennem eksempelvis deltagelse i Praktisk Del-kursusforløbet. Den obligatoriske efteruddannelse skal som minimum foregå på masterniveau (cand.merc.aud.-niveau).

6. Efteruddannelsen omfatter deltagelse i kurser, foredragsvirksomhed, forfattervirksomhed og deltagelse i fagligt udvalgsarbejde (internt og eksternt).
7. Den obligatoriske efteruddannelse skal - over en treårig periode - som minimum omfatte følgende kategorier:
 - 30 timer inden for revisions- og erklæringsområdet samt etik
 - 20 timer inden for regnskabsvæsen og økonomistyring
 - 15 timer inden for området direkte og indirekte skatter.

Inden for den treårige periode er det muligt at overføre maksimalt 10 timer internt mellem de tre kategorier.

De resterende 55 timer skal relateres til virksomhedsområdet som defineret i § 5, stk. 1 og 2, herunder selskabsret og virksomhedsledelse.

Dokumentation

8. Medlemmerne skal kunne dokumentere deltagelse i interne eller eksterne kursusarrangementer, der indgår i den obligatoriske efteruddannelse. Dette sker ved:
 - Navn på kursusudbyder
 - beskrivelse af kursets indhold, og hvem der har forestået undervisningen
 - den tidsmæssige udstrækning samt faglige fordeling af emnerne på kurset.
9. Efteruddannelsen via deltagelse i et kursus skal, for så vidt angår det faglige indhold samt for den fysiske deltagelse, kunne dokumenteres. For så vidt angår kurser i KSR-regi, vil dette ikke medføre problemer, idet det bestående system med »kontoudtog« kan benyttes.

Dokumentationen fra andre kursusudbydere kan være vanskeligere at fremskaffe. Her vil kursuskataloger og brochurer samt deltagerlister (underskrevet af den pågældende kursusudbyder) kunne dokumentere det faglige indhold og tilstedeværelse.

Interne kurser i revisionsvirksomheder er på samme måde som i KSR omfattet af kravene til en passende dokumentation. Deltagelsen kan dokumenteres i form af deltagerlister.

Dokumentationen skal sammenkædes med rapporteringen. Det anbefales, at alle revisionsvirksomheder med udgangspunkt i deres kvalitetsstyringssy-

stem (jævnfør RS 1 - Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af historiske finansielle oplysninger, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver) registrerer de statsautoriserede revisors deltagelse i efteruddannelse i time-sagssystemet.

Registreringen skal indeholde oplysning om emner og kursusudbyder. Den statsautoriserede revisor skal opbevare den nødvendige dokumentation i henhold til ovenstående, hvorefter den samlede dokumentation består af registreringer i time-sagssystemet, »kontoudtog« fra KSR og kursusprogrammer fra andre kurser samt dokumenteret efteruddannelse i henhold til afsnit 10 og 12.

10. Medlemmerne skal kunne dokumentere efteruddannelse via deltagelse som foredragsholder. Dette kan ske ved oplysning om:
- Målgruppen for foredraget
 - foredragets indhold
 - den tidsmæssige udstrækning af foredraget.

Et specifikt foredrag kan i 3 års perioden kun medregnes én gang med et timetal, der svarer til undervisningstiden.

11. Medlemmerne skal kunne dokumentere efteruddannelse via forfattervirksomhed. Dette kan ske ved en:
- Henvi sning til det foreliggende skriftlige materiale
 - oplysning om målgruppen for det skriftlige materiale.

Det skriftlige materiale kan være internt eller eksternt.

Der kan maksimalt godskrives op til 1/3 af de bundne kategorier og maksimalt 20 timer af de resterende 55 timer ved forfattervirksomhed.

12. Medlemmer skal kunne dokumentere efteruddannelse via deltagelse i såvel internt som eksternt udvalgsarbejde. Dette kan ske ved oplysning om:
- Det pågældende udvalgs arbejde
 - udvalgsarbejdets målgruppe
 - den tidsmæssige udstrækning af udvalgsarbejdet.

Ud over minimumskravet til den enkelte kategori kan udvalgsarbejdet i stedet medtages under de valgfri 55 timer.

Det skal præciseres, at ovennævnte alene er gældende for rent fagligt arbejde, der opfylder kravene om masterniveau, hvilket modsætningsvis betyder, at deltagere i bestyrelsesarbejde og lignende, der er af mere generel karakter, ikke kan medtages.

Udvalgsarbejde kan alene medregnes for én af kategorierne over en treårig periode.

Ekstern kvalitetskontrol

13. FSRs Kvalitetsudvalg foretager i forbindelse med den ordinære kvalitetskontrol – jævnfør vedtægternes § 26 – kontrol af, om medlemmerne har efterlevet retningslinjerne for obligatorisk efteruddannelse.
14. Den eksterne kvalitetskontrol, jævnfør vedtægternes § 5, stk. 4, og §§ 25-26 vil herefter omfatte den obligatoriske efteruddannelse. Kvalitetskontrollen skal:
 - Påse, at revisionsvirksomheden har et tilfredsstillende styringssystem vedrørende efteruddannelse
 - påse, at alle statsautoriserede revisorer i en given måleperiode har overholdt kravene
 - stikprøvevis gennemgå dokumentationen
 - rapportere herom til FSR.

Det vil være naturligt at gennemføre kontrollen sideløbende med kontrollen til brug for Revisortilsynet.

Hvem kan udbyde obligatorisk efteruddannelse?

15. Kurser, som kan indgå i den obligatoriske efteruddannelse, kan som udgangspunkt udbydes af alle kursusudbydere under forudsætning af, at det enkelte kursus opfylder kravene i nærværende retningslinjer.

Er der tvivl om, hvorvidt et element i efteruddannelsen har det krævede faglige niveau og indhold, kan der ske en forhåndsgodkendelse ved henvendelse til FSR.

Ikke-praktiserende medlemmer

16. Ikke-praktiserende medlemmer er, jævnfør afsnit 1, undtaget fra den obligatoriske efteruddannelse, men bør tilstræbe at gennemføre efteruddannelse efter retningslinjer af tilsvarende karakter med henblik på at bevare og

udbygge relevante kompetencer, der er af betydning for den enkeltes erhvervsudøvelse.

Ønsker et medlem på et tidspunkt at ændre status og dermed udføre de funktioner, der fremgår af vedtægternes § 5, stk. 1 og 2, kræver det, at medlemmet opfylder betingelserne i nærværende retningslinjer.

Bestyrelsen vil tage stilling til opfyldelsen ud fra en konkret vurdering af den pågældendes faglige kompetencer, og hvor lang tid den pågældende har været ikke-praktiserende. Som udgangspunkt skal 120 timers kravet kunne dokumenteres.

Bestyrelsen vil i samarbejde med den pågældende - ud fra en konkret vurdering - kunne sammensætte et passende uddannelsesprogram.

Ikrafttrædelse

17. Retningslinjerne træder i kraft den 1. januar 2006.

Statsautoriserede revisorer, der optages som medlemmer af FSR i første halvår, er underlagt obligatorisk efteruddannelse fra og med den 1. januar i samme år.

FSRs BESTYRELSE
December 2005

Bilag 6 - FRRs retningslinjer for obligatorisk efteruddannelse

Her kan du læse de retningslinjer, som FRR's bestyrelse, har fastsat for obligatorisk efteruddannelse. Retningslinjerne læner sig op ad IFAC-reglerne, det kommende 8. direktiv og de retningslinjer, som gælder for medlemmer af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

1. Disse retningslinjer gælder for registrerede revisorer, der er medlemmer af FRR og praktiserer som revisorer. Retningslinjerne gælder derfor ikke registrerede revisorer med deponeret beskikkelse. Retningslinjerne gælder i princippet alle offentligt godkendte registrerede revisorer i medfør af princippet om god revisorskik.
2. Medlemmerne har pligt til at overholde de regler om obligatorisk efteruddannelse, som FRR's bestyrelse fastsætter. Overholder et medlem ikke reglerne, kan bestyrelsen beslutte at tage disciplinære skridt over for medlemmet, herunder i yderste konsekvens at ekskludere medlemmet, jf. vedtægternes § 5, stk. 1, nr. 3 og 4.
3. FRR's retningslinjer for obligatorisk efteruddannelse tager udgangspunkt i de retningslinjer for efteruddannelse, der er udsendt af International Federation of Accountants (IFAC).
Retningslinjerne bliver løbende tilpasset krav i national og international lovgivning, herunder udviklingen i EU-retsregler, IFAC's regler og udviklingen i praksis.

Formål og omfang

4. Formålet med obligatorisk efteruddannelse er at sikre, at registrerede revisorer vedligeholder teoretisk viden erhvervet gennem uddannelse og praktisk erfaring erhvervet ved erhvervsarbejde. Endvidere er formålet at tilskynde og støtte medlemmerne og medlemsvirksomhederne i at sikre og vedligeholde kvaliteten af de registrerede revisorers kompetencer og ydelser.
5. FRR-medlemmerne skal gennemføre 120 timers efteruddannelse over en treårig periode, hvoraf mindst 63 timer skal kunne dokumenteres. Mindst 21 timers dokumenterbar efteruddannelse skal afsluttes hvert år inden for den treårige periode.
6. Efteruddannelse omfatter kurser, foredragsvirksomhed, forfattervirksomhed, fagligt udvalgsarbejde (internt og eksternt), ERFA-møder, selvstudier og e-learning.

7. Den obligatoriske efteruddannelse skal over en treårig periode som minimum fordeles inden for følgende kategorier, som skal kunne dokumenteres:
- 28 timer inden for revisions- og erklæringsområdet samt etik
 - 21 timer inden for regnskabsvæsen og økonomistyring
 - 14 timer inden for området direkte og indirekte skatter.

De resterende 57 udokumenterede timer skal også knytte sig til den registrerede revisors virksomhedsområde, f.eks. inden for selskabsret og virksomhedsledelse.

FRR foreslår, at medlemmerne årligt deltager i kurser inden for hver kategori for at sikre variation og årlig ajourføring.

Dokumentation

Interne og eksterne kurser

8. FRR anbefaler, at medlemmerne kan dokumentere, at de efter- og videreuddanner sig. Dokumentation kan f.eks. omfatte:
- navn på kursusudbyder og underviser
 - beskrivelse af kursets indhold
 - kursets tidsmæssige omfang og tidsmæssige fordeling af de faglige emner
 - fysisk tilstedeværelse.

En kursusdag defineres som 7 timer, mens et halvdagskursus defineres som 3½ time. Hver undervisningstime udgør 45 minutter.

9. Efteruddannelsen i FRR-regi vil nemt kunne dokumenteres, idet FRR hvert år sender en oversigt over de kurser, som et medlem har deltaget i. Undtaget herfra er dog rekvirerede kurser fra FRR.

Efteruddannelse (fagligt indhold og fysisk tilstedeværelse) hos andre kursusudbydere kan dokumenteres gennem kursuskataloger, brochurer, deltagerlister og lignende.

Interne kurser i revisionsvirksomheder er også omfattet af kravene til dokumentation. Det kan ske i form af deltagerlister.

Dokumentationen skal sammenkædes med rapporteringen. Derfor anbefaler FRR, at alle revisionsvirksomheder med udgangspunkt i deres kvalitetssty-

ringssystem noterer de registrerede revisorers deltagelse i efteruddannelse i time-/sagssystemet. Også her skal efteruddannelsens faglige emner og kursusudbydere fremgå.

Den registrerede revisor skal opbevare den nødvendige dokumentation som nævnt ovenfor. Den samlede dokumentation består af registreringer i time-/sagssystemet, oversigter fra FRR og kursusprogrammer fra andre kursusudbydere og dokumenteret efteruddannelse som nævnt i afsnit 10-12.

Som en service tilbyder FRR at registrere de kurser, som det enkelte medlem deltager i, på den lukkede del af FRR's website. Øvrige efteruddannelsesaktiviteter - herunder ERFA-møder, rekvirerede kurser m.v. - kan medlemmet selv notere i fritekstfeltet på medlemmets "egen" side.

Foredragsvirksomhed

10. Foredragsvirksomhed tæller også som efteruddannelse. Dokumentationen herfor skal omfatte:

- målgruppen for foredraget
- foredragets indhold
- den tidsmæssige udstrækning af foredraget.

Et specifikt foredrag kan i en treårsperiode dog kun medregnes én gang med et timetal, der svarer til tiden brugt til forberedelse og undervisning den første gang.

Forfattervirksomhed

11. Medlemmerne kan dokumentere efteruddannelse via forfattervirksomhed. Dette kan ske ved:

- at henvise til det foreliggende skriftlige materiale
- at oplyse om målgruppen for det skriftlige materiale
- at angive, hvor materialet er publiceret.

Det skriftlige materiale kan være internt eller eksternt.

Forfattervirksomhed tæller maksimalt op til en tredjedel af de fastsatte kategorier og maksimalt 20 timer af de resterende 57 timer.

Udvalgsarbejde

12. Medlemmer kan dokumentere efteruddannelse via deltagelse i både internt og eksternt udvalgsarbejde. Dokumentationen skal omfatte:

- udvalgets arbejdsfelt
- udvalgsarbejdets målgruppe
- den tidsmæssige udstrækning af udvalgsarbejdet.

Udvalgsarbejde, der tidsmæssigt overstiger minimumskravet i én kategori, kan i stedet tælle med under de valgfri 57 timer. Udvalgsarbejde kan dog kun tælle som efteruddannelse i én af de tre kategorier over en treårig periode.

De beskrevne retningslinjer for udvalgsarbejde gælder alene det rent faglige arbejde. Bestyrelsesarbejde og lignende af mere generel karakter kan ikke medregnes.

ERFA-gruppemøder

Deltagelse i ERFA-møder kan godkendes som obligatorisk efteruddannelse under de 57 udokumenterede timer.

Selvstudium

14. Selvstudier kan godkendes som obligatorisk efteruddannelse under de 57 udokumenterede timer.

E-learning

15. E-learning hører som udgangspunkt under de 57 udokumenterede timer. Det er dog sandsynligt, at området udvikler sig i en sådan retning, at FRR ændrer indstilling til spørgsmålet.

Årlig stikprøvekontrol

16. Revisortilsynet foretager i forbindelse med den årlige kvalitetskontrol en undersøgelse af, om medlemmerne efterlever retningslinjerne for god revisorskik.

Hvem kan udbyde obligatorisk efteruddannelse?

17. Kurser, som kan indgå i den obligatoriske efteruddannelse, kan som udgangspunkt udbydes af alle kursusudbydere under forudsætning af, at det enkelte kursus opfylder kravene i disse retningslinjer.

Medlemmer med deponeret beskikkelse

18. Medlemmer med deponeret beskikkelse er, jævnfør afsnit 1, undtaget fra kravet om obligatorisk efteruddannelse. Alligevel bør disse gennemføre efteruddannelse efter retningslinjer af tilsvarende karakter med henblik på at

bevare og udbygge relevante kompetencer, der er af betydning for den enkeltes erhvervsudøvelse.

Ønsker et medlem på et tidspunkt igen at virke inden for den registrerede revisors virksomhedsområde, kræver det, at medlemmet kan dokumentere efteruddannelse som beskrevet i disse retningslinjer.

FRR's bestyrelse vil i hver konkret situation vurdere medlemmets faglige kompetencer, og hvor lang tid den pågældende ikke har været praktiserende registreret revisor. Som udgangspunkt skal medlemmet have præsteret 120 timers efteruddannelse inden for en treårig periode, hvoraf de 63 timer skal kunne dokumenteres.

Hvis bestyrelsen vurderer, at medlemmet ikke har den fornødne efteruddannelse, kan den i samarbejde med medlemmet sammensætte et relevant efteruddannelsesprogram.

Ikrafttrædelse

19. Retningslinjerne træder i kraft den 1. januar 2006.

Registrerede revisorer, der optages som medlemmer af FRR i første halvår, er underlagt obligatorisk efteruddannelse fra og med den 1. januar i samme år.

Bilag 7 - Komissorium for Revisorkommissionens lovgivningsarbejde

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens brev af 2. februar 2006

Ændring af revisorloven

Det nye revisordirektiv forventes vedtaget omkring 1. april 2006 med en 2-årig implementeringsperiode i dansk ret. I Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er et nyt projekt, der skal forestå implementeringen, netop startet med undertegnede som projektleder. Styrelsen har besluttet at forelægge Revisorkommissionen en række væsentlige spørgsmål i relation til udvalgte artikler i direktivet, som endnu ikke foreligger i den endelige danske version. Der vedlægges et notat til brug for arbejdet i kommissionen. Notatet beskriver nærmere de udvalgte områder.

Revisorkommissionen vil naturligvis være velkommen til at stille forslag til andre områder i relation til den eksisterende revisorlovgivning, der bør indgå i arbejdet med en ændring af revisorloven.

I forbindelse med Revisorkommissionens arbejde vil styrelsen stille et sekretariat til rådighed for kommissionen. Sekretariatet vil blive ledet af Liselotte Bang, og vil desuden bestå af Casper Friis, Thomas Thybo og Christel Maria Thousing ligesom jeg selv vil deltage i Revisorkommissionens drøftelser, i det omfang kommissionen finder det nødvendigt.

Revisorkommissionens forslag bedes afleveret til styrelsen ultimo maj 2006. Revisorkommissionen vil på et senere tidspunkt – når der foreligger et første udkast til lovforslag fra styrelsen - få dette til udtalelse, inden det sendes i egentlig høring, ligesom kommissionen vil blive inddraget i arbejdet med udstedelse af bekendtgørelser.

I forbindelse med de i det vedlagte notat stillede spørgsmål og de områder, som Revisorkommissionens selv ønsker drøftet, ønsker styrelsen Revisorkommissionens vurdering, der afspejler de drøftelser, der har været i kommissionen for og imod eventuelle forslag dels forslag til, hvorledes bestemmelserne vil kunne se ud i revisorloven samt bemærkninger hertil.

Med venlig hilsen
Niels Anker Ring

Notat til Revisorkommissionen om ændring af Revisorlovgivningen - 2006

Indledning

I henhold til brev fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen af dags dato anmodes Revisorkommissionen om særligt at drøfte følgende områder i henhold til det nye 8. direktiv. Der er henvist til artikler i det foreløbige udkast til dansk version af direktivet, som tidligere er udsendt på mail til Revisorkommissionens medlemmer. Nedenfor vil der være knyttet bemærkninger til de enkelte områder.

Oversigt over områder til drøftelse i Revisorkommissionen:

Anvendelsesområdet – artikel 1

Underskriftsforhold

Definitioner – artikel 2

Revisionsvirksomheder – juridisk form – ledelse – artikel 3, stk. 3, litra b og c

Revisors omdømme – artikel 4

Uddannelse – artikel 6 – 12

Efteruddannelse – artikel 13

Etiske regler – artikel 21

Adgang til relevant information ved revisorskift – artikel 23, stk. 3

Anvendelsesområdet – artikel 1

I forbindelse med fastsættelse af den nuværende revisorlovs anvendelsesområde drøftede Revisorkommissionen i kommissionens betænkning fra 2002 indgående anvendelsesområdet for loven. På baggrund af disse drøftelser blev lovens anvendelsesområde indskrænket til at omfatte revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

EU-retligt opereres der i dag og også fremover i det nye direktiv udelukkende med et anvendelsesområde, der omfatter revisors erklæringer i forbindelse med lovpligtig revision.

Anvendelsesområdet i den danske lovgivning er således bredere end det EU-retlige anvendelsesområde. Lovens anvendelsesområde har i enkelte tilfælde givet anledning til afgrænsningsproblemer i relation til, hvad der er omfattet af begrebet »erklæring«. Med udgangspunkt heri samt det i forhold til EU bredere anvendelsesområde ønsker Erhvervs- og Selskabsstyrelsen at Revisorkommissionen drøfter, om der er behov for ændring af revisorlovens anvendelsesområde blandt andet også ud fra betragtninger om evt. konkurrenceforvridning i forhold til de

øvrige EU-landes regulering. Der kunne eksempelvis tænkes en mulighed for sanktionering på erklæringer afgivet i ét land, mens der i et andet land ikke ville være sanktionering.

Styrelsen anmoder om Revisorkommissionens betragtninger for og imod bibeholdelse af det eksisterende anvendelsesområde. Følgende modeller udover den eksisterende model bør indgå i kommissionens drøftelser: Den EU-retlige model (dvs. alene lovpligtig revision) og en model, hvor lovpligtig revision suppleres med erklæringer til brug for det offentlige (revisorerklæringer med særlig lov-hjemmel).

Underskriftsforhold

Revisorkommissionen har i forbindelse med en konkret afgørelse stillet forslag om, at der ses nærmere på underskriftsforhold i forbindelse med revisorers afgivelse af erklæringer

Da netop underskriftsforhold har givet anledning til en del henvendelser siden den nye revisorlovs ikrafttræden den 1. september 2003, ønsker styrelsen Revisorkommissionens vurdering og eventuelt forslag til en nærmere regulering af underskriftsforhold, herunder om, og i givet fald i hvilke situationer en revisor bør kunne underskrive sammen med en person med en anden kompetence. Bør en ingeniør eksempelvis kunne underskrive sammen med en revisor i forbindelse med miljørevision?

Definitioner – artikel 2

Revisorkommissionen anmodes om i lyset af direktivets definitioner at se på revisorlovens definitioner, herunder særligt begrebet *netværk* i artikel 2, stk. 5. Definitionen får bl.a. betydning i relation til revisors uafhængighed, jf. artikel 22 – samt eventuelt også i relation til revisors ansvar (liability – artikel 31). For så vidt angår *public interest entities*, som anføres i artikel 2, stk. 11, skal det nævnes, at de respektive myndigheder, der varetager lovgivningen i forbindelse med de finansielle virksomheder og kommunerne vil blive inddraget med henblik på fastlæggelse af området for begrebet i dansk revisorlov. Definitionen af *public interest entities* får ligeledes betydning for bestemmelsen i artikel 22 og for kapitel 10 i direktivet.

Revisionsvirksomheder – juridisk form – ledelse – artikel 3, stk. 4, litra b og c

Styrelsen anmoder Revisorkommissionen om i relation til de ovenfor anførte bestemmelser at vurdere, om der er behov for at ændre den nuværende revisorlovs bestemmelse i § 12, om, i hvilke juridiske former, man skal kunne drive revi-

sionsvirksomhed, herunder om det er muligt eller ønskeligt at bibeholde de nuværende juridiske former. Det bemærkes, at de hidtidige forslag til et servicedirektiv generelt stiller forslag om, at et lands nationale lovgivning ikke vil kunne begrænse, i hvilke juridiske former et erhverv kan udøves. Hvis Revisorkommissionen ønsker at bibeholde de nuværende juridiske former i § 12, anmoder styrelsen om en begrundelse for denne begrænsning.

Bestemmelsen i direktivets artikel 3, stk. 3, litra b og c regulerer henholdsvis ejerskab og ledelsesforhold i en revisionsvirksomhed. Med udgangspunkt heri ønskes Revisorkommissionens vurdering af, om de gældende bestemmelser herom i revisorlovens § 12 kan opretholdes eller bør ændres. I drøftelserne bør indgå, at der i dansk lovgivning findes krav om anvendelse af statsautoriserede revisorer.

Styrelsen ønsker derfor Revisorkommissionens vurdering af, om ejerbestemmelsen eventuelt skal ændres og i givet fald komme med et forslag hertil.

Styrelsen ønsker ligeledes, at Revisorkommissionen i lyset af direktivets bestemmelser vurderer den danske lovgivnings krav om såvel kapitalkrav som stemmekrav, ligesom styrelsen ønsker en drøftelse af, hvorvidt de danske krav i revisorloven til ledelsen af en revisionsvirksomhed bør bibeholdes.

Revisorers omdømme – artikel 4

Den danske revisorlov indeholder i § 3, stk. 5, en bestemmelse om, at styrelsen kan nægte at beskikke en revisor, hvis den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at vedkommende ikke vil udføre de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver på forsvarlig måde. Bestemmelsen har aldrig været anvendt. Revisorloven indeholder ikke en bestemmelse om, at beskikkelsen kan fratages, når revisor er blevet beskikket.

Direktivet bestemmer i artikel 4, at der skal være bestemmelser om revisors omdømme og i artikel 5, er det bestemt, at revisor skal kunne fratages sin beskikkelse, hvis han eller hun ikke længere har et godt omdømme.

I den anledning skal styrelsen bede Revisorkommissionen om at udarbejde et udkast til en bestemmelse, der nærmere fastlægger, hvad eller hvilke forhold, der vil kunne påvirke revisors omdømme. Det fremgår ikke af direktivteksten, hvad der forstås ved »et godt omdømme« Revisorkommissionen bedes overveje, hvorvidt man kan søge inspiration i de etiske regler udstedt af IFAC, FSR og FRR. Det krav man stiller må relatere sig til revisors udøvelse af sin virksomhed og

ikke være et vandelskrav som eksempelvis gælder i forbindelse med valgbarhed til Kommunalbestyrelsen, hvor man ser på, hvorvidt den pågældende er »værdig«. Muligvis kan man skele til den finansielle lovgivnings regelsæt om »fit and proper«. I Revisorkommissionens overvejelser bør indgå, at de generelle habilitetsregler blev afskaffet i dansk lovgivning i 2003.

Uddannelse – artikel 6-12

De pågældende artikler indeholder de krav, som stilles dels til den afsluttende kvalifikationseksamen (revisorlovens revisoreksamen og kvalifikationseksamen)

Revisorkommissionen anmodes om at vurdere, hvorvidt den danske revisoreksamen og kvalifikationseksamen kan opfylde de krav, som stilles blandt andet i artikel 8 og 9 og komme med eventuelle bemærkninger.

Efteruddannelse – artikel 13

Revisorkommissionen anmodes om at komme med forslag til, hvordan efteruddannelsen af revisorer kan tilrettelægges. Kommissionen kan eventuelt søge inspiration i de norske regler om efteruddannelse af revisorer, som vedlægges. Revisorkommissionen vil på et senere tidspunkt blive inddraget i arbejdet med at udfærdige nærmere bestemmelser om efteruddannelse, der vil skulle fastsættes i bekendtgørelsesform. FSR og FRR vil ligeledes blive inddraget i dette arbejde.

Etiske regler – artikel 21

Revisorkommissionen anmodes om forslag til bestemmelser om etiske regler i revisorloven – eventuelt hvorvidt der skal udstikkes nogle rammer i loven, som senere kan udfyldes ved en bekendtgørelse. Revisorkommissionen vil ved en senere lejlighed blive anmodet om at komme med forslag hertil.

Revisorkommissionen kan i den forbindelse vurdere, i hvilket omfang, der kan hentes inspiration i FSR's, FRR's og IFAC's etiske regler.

Adgang til relevant information ved revisorskift – artikel 23, stk. 3

Den gældende revisorlovs § 10, stk. 1, indeholder en bestemmelse, som tidligere var at finde i årsregnskabsloven. Bestemmelsen skal blandt andet sikre, at den nye revisor for et selskab retter henvendelse til den fratrædende revisor for at få oplysning om grunden til, at dennes fratræden, ligesom den fratrædende revisor har pligt til at oplyse om grunden til, at han eller hun fratræder. Direktivets artikel 38 omhandler dette spørgsmål.

Ifølge direktivets artikel 23, stk. 3, skal den fratrædende revisor herudover give den tiltrædende revisor adgang til al relevant information vedrørende selskabet. Revisorkommissionen anmodes om at komme med forslag til en bestemmelse og bedes herunder drøfte, i hvilket omfang den tiltrædende revisor skal kunne få adgang til den fratrædende revisors arbejdspapirer.

EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS DIREKTIV 2006/43/EF

af 17. maj 2006

om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF

(EØF-relevant tekst)

EUROPA-PARLAMENTET OG RÅDET FOR DEN EUROPÆISKE UNION HAR —

under henvisning til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, særlig artikel 44, stk. 2, litra g),

under henvisning til forslag fra Kommissionen,

under henvisning til udtalelse fra Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg ⁽¹⁾,

efter proceduren i traktatens artikel 251 ⁽²⁾, og

ud fra følgende betragtninger:

(1) Ifølge Rådets fjerde direktiv 78/660/EØF af 25. juli 1978 om årsregnskaberne for visse selskabsformer ⁽³⁾, Rådets syvende direktiv 83/349/EØF af 13. juni 1983 om konsoliderede regnskaber ⁽⁴⁾, Rådets direktiv 86/635/EØF af 8. december 1986 om bankers og andre penge- og finansieringsinstitutters årsregnskaber og konsoliderede regnskaber ⁽⁵⁾ og Rådets direktiv 91/674/EØF af 19. december 1991 om forsikringsselskabers årsregnskaber og konsoliderede regnskaber ⁽⁶⁾ skal årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber for indeværende revideres af en eller flere personer med bemyndigelse til at udføre en sådan revision.

(2) Betingelserne for at godkende personer med ansvar for at udføre den lovpligtige revision er fastlagt i Rådets ottende direktiv 84/253/EØF af 10. april 1984 om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber ⁽⁷⁾.

(3) Manglen på en harmoniseret tilgang til lovpligtig revision i Fællesskabet var årsagen til at Kommissionen i 1998 i sin udtalelse om »Lovpligtig revision i Den Europæiske Union: Vejen frem« ⁽⁸⁾ stillede forslag om oprettelse af et revisionsudvalg, som skulle fremme en yderligere indsats i tæt samarbejde med revisionsbranchen og medlemsstaterne.

(4) På grundlag af dette udvalgs arbejde udstedte Kommissionen den 15. november 2000 en henstilling om »Kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision i EU: Mindstekrav« ⁽⁹⁾ og den 16. maj 2002 en henstilling om »Revisors uafhængighed i EU: Grundlæggende principper« ⁽¹⁰⁾.

(5) Med dette direktiv tilstræbes harmonisering på et højt niveau — dog ikke fuld harmonisering — for krav til lovpligtig revision. En medlemsstat, der kræver lovpligtig revision, kan stille strengere krav, medmindre andet er fastsat i dette direktiv.

(6) De revisorkvalifikationer, som revisorer har opnået på grundlag af dette direktiv, bør betragtes som ligestillede. Medlemsstaterne bør derfor ikke længere have mulighed for at kræve, at et flertal af stemmerettighederne i et revisionsfirma skal indehaves af lokalt godkendte revisorer, eller at et flertal af bestyrelses- eller direktionsmedlemmerne i et revisionsfirma skal være lokalt godkendt.

(7) Lovpligtig revision kræver tilstrækkeligt kendskab til blandt andet selskabsret, skatteret og sociallovgivning. Dette kendskab bør testes, før en revisor fra en anden medlemsstat kan blive godkendt.

(8) For at beskytte tredjemand bør alle godkendte revisorer og revisionsfirmaer opføres i et register, som er tilgængeligt for offentligheden, og som indeholder grundlæggende oplysninger om revisorer og revisionsfirmaer.

⁽¹⁾ EUT C 157 af 28.6.2005, s. 115.

⁽²⁾ Europa-Parlamentets udtalelse af 28.9.2005 (endnu ikke offentliggjort i EUT) og Rådets afgørelse af 25.4.2006.

⁽³⁾ EFT L 222 af 14.8.1978, s. 11. Senest ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/51/EF (EUT L 178 af 17.7.2003, s. 16).

⁽⁴⁾ EFT L 193 af 18.7.1983, s. 1. Senest ændret ved direktiv 2003/51/EF.

⁽⁵⁾ EFT L 372 af 31.12.1986, s. 1. Senest ændret ved direktiv 2003/51/EF.

⁽⁶⁾ EFT L 374 af 31.12.1991, s. 7. Ændret ved direktiv 2003/51/EF.

⁽⁷⁾ EFT L 126 af 12.5.1984, s. 20.

⁽⁸⁾ EFT C 143 af 8.5.1998, s. 12.

⁽⁹⁾ EFT L 91 af 31.3.2001, s. 91.

⁽¹⁰⁾ EFT L 191 af 19.7.2002, s. 22.

- (9) Revisorer bør opfylde de højeste etiske standarder. De bør derfor være underlagt faglig etik, der som et minimum omfatter deres funktion i offentlighedens interesse, deres integritet og objektivitet samt deres faglige kompetence og agtpågivenhed. At revisorer udover en funktion i offentlighedens interesse, betyder, at en større gruppe mennesker og institutioner stoler på kvaliteten af en revisors arbejde. En god revisionskvalitet bidrager til at få markederne til at fungere korrekt ved at øge regnskabernes integritet og effektivitet. Kommissionen kan vedtage gennemførelsesbestemmelser for faglig etik som mindstestandarder. Den kan i den forbindelse tage principperne i Den Internationale Revisorsammenslutnings (IFAC) etiske regler i betragtning.
- (10) Det er vigtigt, at revisorer og revisionsfirmaer beskytter deres klients forretningshemmeligheder. De bør derfor underlægges strenge regler om fortrolighed og faglig tavshedspligt, dog uden at dette forhindrer ordentlig håndhævelse af dette direktiv. Disse regler om fortrolighed bør også gælde for revisorer og revisionsfirmaer, der ikke længere er involveret i en bestemt revisionsopgave.
- (11) Revisorer og revisionsfirmaer bør være uafhængige, når de udfører lovpligtig revision. De kan orientere den reviderede virksomhed om spørgsmål, der dukker op i forbindelse med revisionen, men bør holde sig ude fra den reviderede virksomheds interne beslutningsprocesser. Hvis de kommer i en situation, hvor truslerne mod deres uafhængighed er for alvorlige, selv efter at der er truffet sikkerhedsforanstaltninger til at begrænse sådanne trusler, bør de fratræde eller afholde sig fra revisionen. Den konklusion, at der består et forhold, som bringer revisorens uafhængighed i fare, kan være anderledes hvad angår forholdet mellem revisoren og den reviderede virksomhed, end hvad angår netværket og den reviderede virksomhed. Kræver eller tillader nationale bestemmelser, at et andelselskab som defineret i artikel 2, nr. 14, eller en lignende virksomhed, jf. artikel 45 i direktiv 86/635/EØF, er medlem af en nonprofit-revisionsvirksomhed, ville en objektiv, ansvarlig og velinformeret tredjepart ikke konkludere, at det medlemskabsbaserede forhold bringer revisorens uafhængighed i fare, forudsat at det ved et sådant revisionsfirmas udførelse af lovpligtig revision for et af sine medlemmer, gælder, at principperne om uafhængighed opfyldes af de revisorer, der udfører revisionen, og af de personer, der kan øve indflydelse på den lovpligtige revision. En trussel mod en revisors eller et revisionsfirmas uafhængighed kan f.eks. være direkte eller indirekte økonomiske interesser i den virksomhed, der revideres, eller levering af andre ikke-revisionsydelser. Størrelsen på honoraret fra en virksomhed, der revideres, og/eller honorarets sammensætning kan også true en revisors eller et revisionsfirmas uafhængighed. Sikkerhedsforanstaltninger til at mindske eller fjerne sådanne trusler kan være forbud, restriktioner, andre politikker og procedurer eller offentliggørelse. Revisorer og revisionsfirmaer bør afstå fra at udføre en ikke-revisionsydelse, der udgør en trussel mod deres uafhængighed. Kommissionen kan som minimumsstandarder vedtage gennemførelsesbestemmelser vedrørende uafhængighed. Kommissionen kan i den forbindelse tage hensyn til principperne i ovennævnte henstilling af 16. maj 2002. Skal revisorens uafhængighed kunne konstateres, er det nødvendigt at skabe klarhed omkring begrebet »et netværk«, inden for hvilket revisorer arbejder. I den forbindelse skal der tages hensyn til flere omstændigheder, såsom tilfælde, hvor en struktur kunne defineres som et netværk, fordi det tager sigte på overskuds- eller omkostningsdeling. Kriteriet for, at det er bevist, at der eksisterer et netværk, bør vurderes og afvejes ud fra alle kendte faktuelle omstændigheder, såsom eksistensen af fælles faste klienter.
- (12) I tilfælde af selvrevision eller egeninteresse, hvor det er relevant at beskytte revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed, bør det snarere være medlemsstaten end revisoren eller revisionsfirmaet, der afgør, hvorvidt revisoren eller revisionsfirmaet bør fratræde eller afholde sig fra en revision hos sine revisionsklienter. Dette må dog ikke føre til en situation, hvor medlemsstaterne generelt har pligt til at afholde revisorer eller revisionsfirmaer fra at levere deres revisionsklienter ikke-revisionsydelser. Når det afgøres, om det i tilfælde af egeninteresse eller selvrevision er korrekt, at en revisor eller et revisionsfirma ikke bør udføre lovpligtig revision for at beskytte revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed, bør en af de faktorer, der skal tages hensyn til, være spørgsmålet om, hvorvidt den reviderede virksomhed af interesse for offentligheden har udstedt omsættelige værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked, jf. artikel 4, stk. 1, nr. 14, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/39/EF af 21. april 2004 om markeder for finansielle instrumenter ⁽¹⁾, eller ej.
- (13) Det er vigtigt at sikre en konsekvent høj kvalitet i alle lovpligtige revisioner, der kræves ifølge fællesskabsretten. Alle lovpligtige revisioner bør derfor udføres på grundlag af internationale revisionsstandarder. Foranstaltninger til gennemførelse af disse standarder i Fællesskabet bør vedtages i henhold til Rådets afgørelse 1999/468/EF af 28. juni 1999 om fastsættelse af de nærmere vilkår for udøvelsen af de gennemførelsesbeføjelser, der tillægges Kommissionen ⁽²⁾. Et teknisk revisionsudvalg eller en teknisk gruppe bør bistå Kommissionen ved dens vurdering af, om alle internationale revisionsstandarder er fornuftige og bør også inddrage netværket af medlemsstaternes tilsynsmyndigheder. For at opnå størst mulig harmonisering bør medlemsstaterne

⁽¹⁾ EUT L 145 af 30.4.2004, s. 1.

⁽²⁾ EFT L 184 af 17.7.1999, s. 23.

kun kunne indføre mere vidtgående nationale revisionsprocedurer eller -krav, hvis disse skyldes specifikke nationale lovkrav i forbindelse med omfanget af den lovpligtige revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber, for så vidt som disse krav ikke omfattes af de vedtagne internationale revisionsstandarder. Medlemsstaterne kan opretholde disse mere vidtgående revisionsprocedurer, indtil revisionsprocedurerne eller -kravene er omfattet af senere vedtagne internationale revisionsstandarder. Omfatter vedtagne internationale revisionsstandarder imidlertid revisionsprocedurer, hvis gennemførelse er i særlig juridisk konflikt med den nationale lovgivning som følge af specifikke krav i forbindelse med den lovpligtige revisions omfang, kan medlemsstaten udelade den konfliktskabende del af de internationale revisionsstandarder, så længe en sådan konflikt er aktuel, forudsat at der er truffet foranstaltninger som anført i artikel 26, stk. 3. Alle mere vidtgående krav eller udeladelser fra medlemsstaternes side bør bidrage til at give virksomhedernes årsregnskaber en høj grad af troværdighed og være i offentlighedens interesse. Dette indebærer, at medlemsstater f.eks. kan kræve en yderligere revisorerklæring til bestyrelsen/ledelsesorganet eller stille andre rapporterings- og revisionskrav på grundlag af nationale bestemmelser om virksomhedsledelse.

- (14) For at Kommissionen kan vedtage en international revisionsstandard i Fællesskabet, er det nødvendigt, at standarden nyder bred international accept, og at den er udviklet med fuld deltagelse af alle interesserede under en åben og gennemsigtig procedure, at den øger årsregnskabernes og de konsoliderede regnskabers troværdighed, og at den styrker almenvellet i Europa. Behovet for at vedtage internationale revisionsudtalelser (IAPS'er) som en del af revisionsstandarderne bør vurderes fra sag til sag i overensstemmelse med afgørelse 1999/468/EF. Kommissionen bør sikre, at det inden vedtagelsesprocedurens begyndelse kontrolleres, om disse krav er opfyldt, og rapportere resultatet af denne kontrolundersøgelse til medlemmerne af det udvalg, der er nedsat ved nærværende direktiv.
- (15) For konsoliderede regnskabers vedkommende er det vigtigt, at der findes en klar ansvarsdefinition mellem de revisorer, der reviderer dele af en koncern. Med henblik herpå bør det være koncernrevisoren, der bærer det fulde ansvar for revisionspåtegningen.
- (16) For at øge sammenligneligheden mellem virksomheder, der anvender samme regnskabsstandarder, og for at øge offentlighedens tillid til revisionsfunktionen kan Kommissionen vedtage en fælles revisionspåtegning for revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber, der udarbejdes på grundlag af godkendte internationale regnskabsstandarder, medmindre der på fællesskabsniveau er vedtaget passende standarder for en sådan revisionspåtegning.
- (17) Regelmæssig kontrol er en god metode til at opnå konsekvent høj kvalitet i lovpligtige revisioner. Revisorer og revisionsfirmaer bør derfor indgå i et system med kvalitetssikring, der organiseres på en sådan måde, at det er uafhængigt af de revisorer og revisionsfirmaer, der undersøges. Hvad angår gennemførelsen af artikel 29 om kvalitetssikringssystemer kan medlemsstaterne bestemme, at det, såfremt de enkelte revisorer har en fælles kvalitetssikringspolitik, kun er nødvendigt at behandle kravene til revisionsfirmaer. Medlemsstaterne kan organisere kvalitetssikringssystemet på en sådan måde, at hver enkelt revisor gennemgår en kvalitetssikringskontrol mindst hvert sjette år. I den forbindelse bør finansieringen af kvalitetssikringssystemet ikke kunne give anledning til urimelig påvirkning. Kommissionen bør have beføjelse til at vedtage gennemførelsesbestemmelser for spørgsmål vedrørende kvalitetssikringssystemers organisering samt vedrørende finansieringen heraf, når offentlighedens tillid til kvalitetssikringssystemet er i alvorlig fare. Medlemsstaterne bør tilskyndes til som led i deres offentlige tilsynssystem at finde en koordineret metode til udførelse af kvalitetskontrol, således at de berørte parter ikke belastes i unødigt omfang.
- (18) Undersøgelser og passende sanktioner bidrager til at forebygge og rette op på utilstrækkelige lovpligtige revisioner.
- (19) Revisorer og revisionsfirmaer har ansvaret for at udføre deres arbejde med behørig omhu og bør derfor være erstatningsansvarlige for økonomisk skade som følge af manglende behørig omhu. Imidlertid kan revisorer og revisionsfirmaers mulighed for at tegne en erhvervsansvarsforsikring afhænge af, om de har et ubegrænset økonomisk erstatningsansvar. Kommissionen vil undersøge disse spørgsmål nærmere under hensyntagen til, at medlemsstaternes erstatningsansvarsordninger kan variere betydelig.
- (20) Medlemsstaterne bør tilrettelægge et effektivt offentligt tilsynssystem for revisorer og revisionsfirmaer på grundlag af kontrol i hjemlandet. De reguleringsmæssige rammer for det offentlige tilsyn bør muliggøre et effektivt samarbejde på fællesskabsplan vedrørende medlemsstaternes tilsynsaktiviteter. Det offentlige tilsynssystem bør styres af ikke-revisorer med viden om de relevante områder inden for lovpligtig revision. Disse ikke-revisorer kan være specialister, der aldrig har haft tilknytning til revisorerhvervet, eller tidligere revisorer, der har forladt erhvervet. Medlemsstaterne kan dog tillade et mindretal af revisorer at deltage i styringen af det offentlige tilsynssystem. Medlemsstaternes kompetente

myndigheder bør arbejde sammen, når dette er nødvendigt for, at de kan føre tilsyn med de revisorer eller revisionsfirmaer, som de har godkendt. Et sådant samarbejde kan medvirke mærkbart til at sikre en konsekvent høj standard for lovpligtig revision i Fællesskabet. Da det er nødvendigt at sikre et effektivt samarbejde og en effektiv koordinering på europæisk plan mellem de kompetente myndigheder, som medlemsstaterne udpeger, bør udpegningsen af én enhed med ansvar for samarbejdet, ikke forhindre, at hver enkelt myndighed kan samarbejde direkte med de andre kompetente myndigheder i medlemsstaterne.

- (21) For at sikre overholdelse af artikel 32, stk. 3 om principper for offentligt tilsyn betragtes en ikke-revisor som havende viden om de relevante områder inden for lovpligtig revision ud fra vedkommendes faglige kvalifikationer eller viden inden for mindst et af de fag, der nævnes i artikel 8.
- (22) Revisoren eller revisionsfirmaet bør udpeges på generalforsamlingen for den reviderede virksomheds aktionærer eller medlemmer. For at beskytte revisors uafhængighed er det vigtigt, at revisor kun kan afskediges med en gyldig grund, og at denne grund meddeles den eller de myndigheder, der har ansvar for det offentlige tilsyn.
- (23) Da virksomheder af interesse for offentligheden er mere synlige og økonomisk vigtigere, bør der gælde strengere bestemmelser ved lovpligtig revision af deres årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber.
- (24) Revisionsudvalg og et effektivt internt kontrolsystem medvirker til at minimere finansielle risici, driftsmæssige risici og manglende overholdelse af forskrifter og øger regnskabsaflæggelsens kvalitet. Medlemsstaterne kan tage udgangspunkt i Kommissionens henstilling af 15. februar 2005 om den rolle, der spilles af menige bestyrelsesmedlemmer og medlemmer af tilsynsorganer i børsnoterede selskaber, og om udvalg nedsat i bestyrelsen/ledelsesorganet⁽¹⁾, hvori det fastsættes, hvorledes revisionsudvalg bør oprettes og fungere. Medlemsstaterne kan vedtage, at de opgaver, der påhviler revisionsudvalget eller et organ

med tilsvarende funktioner, kan udføres af hele bestyrelsen eller hele tilsynsorganet. Hvad angår revisionsudvalgets pligter i henhold til artikel 41, bør revisoren eller revisionsfirmaet på ingen måde være underordnet udvalget.

- (25) Medlemsstaterne kan også beslutte at fritage virksomheder af interesse for offentligheden, som er investeringsinstitutter, hvis omsættelige værdipapirer noteres på et reguleret marked, for kravet om et revisionsudvalg. Med denne mulighed tages det i betragtning, at inddragelse af et revisionsudvalg ikke altid vil være hensigtsmæssigt, når et investeringsinstitut udelukkende arbejder med aktivpooling. Regnskabsaflæggelsen og de hermed forbundne risici kan ikke sammenlignes med vilkårene for andre virksomheder af interesse for offentligheden. Endvidere arbejder institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter) og deres administrationselskaber i et nøje defineret reglemiljø og er underlagt specifikke ledelsesmekanismer, såsom deres depositarers kontrol. Hvad angår de investeringsinstitutter, som ikke er harmoniseret i henhold til direktiv 85/611/EØF⁽²⁾, men er omfattet af tilsvarende sikkerhedskrav som omtalt i nævnte direktiv, er det i dette særlige tilfælde tilladt medlemsstaterne at sørge for ligebehandling med EF-harmoniserede investeringsinstitutter.
- (26) Med henblik på at sikre større uafhængighed for revisorer af virksomheder af interesse for offentligheden bør ledende revisionspartnere, der reviderer sådanne virksomheder, udskiftes regelmæssigt. For at organisere en sådan rotation bør medlemsstaterne kræve udskiftning af ledende revisionspartnere, som tager sig af en revideret virksomhed, samtidig med at der gives mulighed for, at den revisionsvirksomhed, som den ledende revisionspartner er tilknyttet, fortsat kan være virksomhedens revisor. Såfremt en medlemsstat anser det for hensigtsmæssigt for at nå de tilsigtede mål, kan den som alternativ kræve, at et revisionsfirma udskiftes, uden at dette berører artikel 42, stk. 2.
- (27) Kapitalmarkedernes forbundenhed medfører et større behov for at sikre, at der også udføres revisionsarbejde af høj kvalitet i tredjelande, der har forbindelse med Fællesskabets kapitalmarked. Revisorer bør derfor registreres, så de kan pålægges kvalitetskontrol samt systemet for undersøgelser og sanktioner. Der bør være mulighed for gensidige fravigelser, efter Kommissionen i samarbejde med medlemsstaterne har undersøgt, om systemerne svarer til hinanden. Under alle omstændigheder bør en enhed, som har udstedt omsættelige værdipapirer, der er optaget til handel på et reguleret marked som defineret i artikel 4, stk. 1, nr. 14, i direktiv

⁽¹⁾ Rådets direktiv 85/611/EØF af 20.12.1985 om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter) (EFT L 375 af 31.12.1985, s. 3). Senest ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/1/EF (EUT L 79 af 24.3.2005, s. 9).

⁽²⁾ EUT L 52 af 25.2.2005, s. 51.

2004/39/EF, altid revideres af en revisor, der enten er registreret i en medlemsstat eller er under tilsyn af de kompetente myndigheder i det tredjeland, revisoren kommer fra, hvis Kommissionen eller en medlemsstat har anerkendt, at dette tredjeland opfylder krav, der er ækvivalente med Fællesskabets krav med hensyn til tilsyn, kvalitetssikringssystemer samt systemer for undersøgelser og sanktioner, og der foreligger gensidighed. Selv om en medlemsstat anser et tredjelands kvalitetssikringssystem for ækvivalent, skal andre medlemsstater ikke være forpligtet til at acceptere denne vurdering, og Kommissionens beslutning foregribes ikke heraf.

- (28) Internationale concernrevisioners kompleksitet nødvendiggør et godt samarbejde mellem medlemsstaternes og tredjelandenes kompetente myndigheder. Medlemsstaterne bør derfor sikre, at de kompetente nationale myndigheder giver mulighed for, at de kompetente myndigheder i tredjelandsene får adgang til revisionsarbejdsoplysninger. Med henblik på at beskytte de involveredes rettigheder og samtidig lette adgangen til disse dokumenter bør medlemsstaterne have mulighed for at give de kompetente myndigheder i tredjelande direkte adgang, såfremt den kompetente nationale myndighed indvilliger heri. Et af de relevante kriterier for at give adgang er, om de kompetente myndigheder i tredjelandet opfylder kriterier, der af Kommissionen vurderes at være tilstrækkelige. Indtill Kommissionen har truffet afgørelse herom, kan medlemsstaterne vurdere, om kriterierne er tilstrækkelige, uden at dette foregriber Kommissionens beslutning herom.
- (29) Udlævering af oplysninger som nævnt i artikel 36 og 47 bør ske i overensstemmelse med reglerne for videregivelse af personoplysninger til tredjelands, jf. Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 95/46/EF af 24. oktober 1995 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger⁽¹⁾.
- (30) Foranstaltninger til gennemførelse af dette direktiv bør vedtages i overensstemmelse med afgørelse 1999/468/EF, og under hensyntagen til Kommissionens erklæring i Europa-Parlamentet den 5. februar 2002 om gennemførelse af lovgivningen om finansielle tjenesteydelser.
- (31) Europa-Parlamentet bør have en frist på tre måneder fra første forelæggelse af udkast til ændringer og gennemførelsesforanstaltninger med henblik på behandling af dem og afgivelse af udtalelse herom. I hastende og behørigt berettigede tilfælde bør det dog være muligt at

forkorte denne frist. Vedtager Europa-Parlamentet inden for denne frist en beslutning, bør Kommissionen genbehandle de pågældende udkast til ændringer og foranstaltninger.

- (32) Målene for dette direktiv, nemlig kravet om gennemførelse af et enkelt sæt internationale revisionsstandarder, opdatering af uddannelseskravene, en definition af faglig etik og den praktiske gennemførelse af samarbejdet mellem de kompetente myndigheder i medlemsstaterne samt mellem disse og myndighederne i tredjelandsene, for yderligere at styrke og harmonisere kvaliteten af den lovpligtige revision i Fællesskabet og lette samarbejdet mellem medlemsstaterne og med tredjelandsene med henblik på at styrke tilliden til den lovpligtige revision, kan ikke i tilstrækkelig grad opfyldes af medlemsstaterne og kan derfor bedre gennemføres på fællesskabsplan; Fællesskabet kan derfor træffe foranstaltninger i overensstemmelse med subsidiaritetsprincippet, jf. traktatens artikel 5. I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. nævnte artikel, går direktivet ikke ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål.
- (33) Med henblik på at gøre forholdet mellem revisoren eller revisionsfirmaet og den reviderede virksomhed mere gennemsigtigt bør direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF ændres, så der kræves offentliggørelse af revisionshonorar og honorar for ikke-revisionsydelser i noterne til årsregnskaberne og de konsoliderede regnskaber.
- (34) Direktiv 84/253/EØF bør ophæves, da det mangler et samlet regelsæt til sikring af en passende revisionsinfrastruktur, herunder offentlig kontrol, disciplinære systemer og systemer for kvalitetssikring, og da det ikke indeholder specifikke regler om reguleringssamarbejde mellem medlemsstaterne og tredjelands. Af hensyn til retssikkerheden er der imidlertid et klart behov for at slå fast, at revisorer og revisionsfirmaer, der er godkendt i henhold til direktiv 84/253/EØF, betragtes som godkendt i henhold til nærværende direktiv —

UDSTEDT FØLGENDE DIREKTIV:

KAPITEL I

EMNE OG DEFINITIONER

Artikel 1

Emne

⁽¹⁾ EFT L 281 af 23.11.1995, s. 31. Ændret ved forordning (EF) nr. 1882/2003 (EUT L 284 af 31.10.2003, s. 1).

I dette direktiv fastlægges regler for lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber.

Artikel 2

Definitioner

I dette direktiv forstås ved:

- 1) »lovpligtig revision«: en revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber i det omfang, dette kræves i fællesskabsretten
- 2) »revisor«: en fysisk person, som i overensstemmelse med dette direktiv er bemyndiget af en medlemsstats kompetente myndigheder til at udføre lovpligtig revision
- 3) »revisionsfirma«: en juridisk person eller enhver anden enhed — uanset dens juridiske form — som i overensstemmelse med dette direktiv er bemyndiget af en medlemsstats kompetente myndigheder til at udføre lovpligtig revision
- 4) »tredjeland revisionsfirma«: en enhed — uanset dens juridiske form — som udfører revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber i en virksomhed, der er registreret i et tredjeland
- 5) »tredjeland revisor«: en fysisk person, som udfører revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber i en virksomhed, der er registreret i et tredjeland
- 6) »koncernrevisor«: den eller de revisorer eller det eller de revisionsfirmaer, der udfører lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber
- 7) »netværk«: en større struktur
 - der tager sigte på samarbejde, og som en revisor eller et revisionsfirma tilhører, og
 - som klart tager sigte på overskuds- eller omkostningsdeling eller har fælles ejerskab, kontrol eller ledelse, fælles kvalitetspolitik og -procedurer, en fælles forretningsstrategi, anvender et fælles firmanavn, eller er fælles om en betydelig del af de faglige ressourcer
- 8) »tilknyttet et revisionsfirma«: en virksomhed — uanset dens juridiske form — som er tilknyttet et revisionsfirma gennem fælles ejerskab, kontrol eller ledelse
- 9) »revisionspåtegning«: den påtegning, hvortil der henvises i artikel 51a i direktiv 78/660/EØF og artikel 37 i direktiv 83/349/EØF, og som udarbejdes af en revisor eller et revisionsfirma
- 10) »kompetente myndigheder«: de myndigheder eller organer, der i henhold til lovgivningen har til opgave at regulere og/eller føre tilsyn med revisorer og revisionsfirmaer eller har specifikke aspekter heraf som opgave; henvisning til »kompetente myndigheder« i en specifik artikel er en henvisning til den eller de myndigheder eller organer, der er ansvarlige for de i den pågældende artikel nævnte funktioner
- 11) »internationale revisionsstandarder«: International Standards on Auditing (ISA) og de tilhørende udtalelser og standarder i det omfang, disse er relevante for lovpligtig revision
- 12) »internationale regnskabsstandarder«: International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS) og de tilhørende Interpretations (SIC-IFRIC-fortolkninger), senere ændringer af disse standarder og forbundne fortolkninger, fremtidige standarder og forbundne fortolkninger, der udstedes eller vedtages af the International Accounting Standards Board (IASB)
- 13) »virksomheder af interesse for offentligheden«: virksomheder, der er underlagt en medlemsstats lovgivning og har udstedt omsættelige værdipapirer, der er optaget til handel på et reguleret marked i en medlemsstat, jf. artikel 4, stk. 1, nr. 14, i direktiv 2004/39/EF, kreditinstitutter, jf. artikel 1, nr. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2000/12/EF af 20. marts 2000 om adgang til at optage og udøve virksomhed som kreditinstitut ⁽¹⁾ samt forsikrings-selskaber, jf. artikel 2, stk. 1, i direktiv 91/674/EØF. Medlemsstaterne kan også bestemme, at andre virksomheder er af interesse for offentligheden, f.eks. virksomheder med særlig offentlig relevans på grund af arten af deres aktiviteter, deres størrelse eller medarbejderantal
- 14) »andelsselskab«: et europæisk andelsselskab som defineret i artikel 1 i Rådets forordning (EF) nr. 1435/2003 af 22. juli 2003 om statut for det europæiske andelsselskab (SCE) ⁽²⁾ eller ethvert andet andelsselskab, for hvilket der ifølge fællesskabsretten kræves lovpligtig revision, såsom kreditinstitutter, jf. artikel 1, nr. 1, i direktiv 2000/12/EF og forsikringsselskaber, jf. artikel 2, stk. 1, i direktiv 91/674/EØF
- 15) »ikke-revisor«: en fysisk person, der i mindst tre år før sin inddragelse i ledelsen af det offentlige tilsynssystem ikke har udført lovpligtig revision, ikke har haft stemmerettigheder i et revisionsfirma, ikke har været medlem af et revisionsfirmas bestyrelse eller direktion og ikke har været ansat af eller på anden måde været tilknyttet et revisionsfirma

⁽¹⁾ EFT L 126 af 26.5.2000, s. 1. Senest ændret ved Kommissionens direktiv 2006/29/EF (EUT L 70 af 9.3.2006, s. 50).

⁽²⁾ EUT L 207 af 18.8.2003, s. 1.

16) »ledende revisionspartner«:

- a) den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til for en særlig revisionsopgave at være hovedansvarlig for at udføre den lovpligtige revision på revisionsfirmaets vegne, eller
- b) ved koncernrevision mindst den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til at være hovedansvarlig for at udføre den lovpligtige revision på koncernplan, og den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til at være hovedansvarlig på datterselskabsplan, eller
- c) den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen.

fysiske personer også skal være godkendte i en anden medlemsstat. Hvad angår lovpligtig revision af andelselskaber og lignende virksomheder som nævnt i artikel 45 i direktiv 86/635/EØF, kan medlemsstaterne indføre andre særlige regler vedrørende stemmerettigheder.

- c) Et flertal på højst 75 % af medlemmerne af virksomhedens bestyrelse eller direktion skal bestå af revisionsfirmaer, der er godkendt i en medlemsstat, eller fysiske personer, som mindst opfylder betingelserne i artikel 4 og 6-12. Medlemsstaterne kan vedtage, at sådanne fysiske personer også skal være godkendt i en anden medlemsstat. Hvis en sådan bestyrelse eller direktion kun har to medlemmer, skal det ene medlem mindst opfylde betingelserne i dette litra.

- d) Firmaet skal opfylde de betingelser, der er fastlagt i artikel 4.

Medlemsstaterne kan kun fastsætte yderligere betingelser for så vidt angår litra c). Sådanne betingelser skal stå i et rimeligt forhold til de forfulgte mål og må ikke gå ud over, hvad der er strengt nødvendigt.

KAPITEL II

GODKENDELSE, EFTERUDDANNELSE OG GENSIDIG ANERKENDELSE

Artikel 3

Godkendelse af revisorer og revisionsfirmaer

1. Lovpligtig revision må kun udføres af revisorer eller revisionsfirmaer, som er godkendt af den medlemsstat, som kræver den lovpligtige revision.

2. Hver medlemsstat udpeger kompetente myndigheder, som er ansvarlige for godkendelse af revisorer og revisionsfirmaer.

De kompetente myndigheder kan være faglige sammenslutninger, såfremt de er underlagt et offentligt tilsynssystem som fastlagt i kapitel VIII.

3. Med forbehold af artikel 11 kan medlemsstaternes kompetente myndigheder kun godkende fysiske personer som revisorer, såfremt de som minimum opfylder betingelserne i artikel 4 og 6-10.

4. Som revisionsfirmaer kan medlemsstaternes kompetente myndigheder udelukkende godkende virksomheder, der opfylder følgende betingelser:

- a) De fysiske personer, som udfører lovpligtig revision på et revisionsfirmas vegne, skal som minimum opfylde betingelserne i artikel 4 og 6-12 og skal være godkendt som revisorer i den pågældende medlemsstat.
- b) Flertallet af stemmerettighederne i en virksomhed skal indehaves af revisionsfirmaer, der er godkendt i en medlemsstat, eller af fysiske personer, som mindst opfylder betingelserne i artikel 4 og 6-12. Medlemsstaterne kan vedtage, at sådanne

Artikel 4

Godt omdømme

Medlemsstaternes kompetente myndigheder kan kun godkende fysiske personer eller revisionsfirmaer med et godt omdømme.

Artikel 5

Fratagelse af godkendelse

1. En revisor eller et revisionsfirma kan fratages godkendelse, hvis personen eller firmaets gode omdømme er blevet alvorligt kompromitteret. Medlemsstaterne kan imidlertid fastsætte en rimelig frist til opfyldelse af kravene til et godt omdømme.

2. Et revisionsfirma kan fratages godkendelse, hvis en eller flere betingelser i artikel 3, stk. 4, litra b) og c), ikke længere er opfyldt. Medlemsstaterne kan imidlertid fastsætte en rimelig frist til opfyldelse af disse krav.

3. Fratages en revisor eller et revisionsfirma sin godkendelse af en eller anden grund, meddeler den kompetente myndighed i den medlemsstat, hvor godkendelsen er frataget, dette og årsagerne til fratagelsen til de kompetente myndigheder i de medlemsstater, hvor revisoren eller revisionsfirmaet også er godkendt, og hvis kompetente myndigheder figurerer i førstnævnte medlemsstats register, jf. artikel 16, stk. 1, litra c).

Artikel 6

Uddannelseskvalifikationer

Med forbehold af artikel 11 kan en fysisk person kun godkendes til at udføre en lovpligtig revision efter at have nået et niveau, der giver adgang til en universitetsuddannelse, eller et tilsvarende niveau og derefter gennemgået et teoretisk undervisningsprogram og fuldført en praktisk uddannelse samt bestået en af den pågældende medlemsstat afholdt eller anerkendt faglig kvalifikationseksamen på niveau med afgangseksamen fra et universitet eller et tilsvarende niveau.

Artikel 7

Faglig kvalifikationseksamen

Den i artikel 6 omhandlede faglige kvalifikationseksamen skal sikre den nødvendige teoretiske viden om de forhold, der er relevante for udøvelse af lovpligtig revision samt evne til at anvende denne viden i praksis. Denne eksamen skal, i det mindste delvis, være skriftlig.

Artikel 8

Prøve i teoretisk viden

1. Den prøve i teoretisk viden, der indgår i eksamen, skal især omfatte følgende fag:

- a) generel regnskabsteori og -principper
 - b) juridiske krav og standarder for udarbejdelse af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber
 - c) internationale regnskabsstandarder
 - d) regnskabsanalyse
 - e) driftsbogholderi og internt regnskab
 - f) risikostyring og intern kontrol
 - g) revision og faglige kvalifikationer
 - h) juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer
 - i) internationale revisionsstandarder
 - j) faglig etik og uafhængighed.
2. I det omfang, det har betydning for revisionen, skal mindst følgende fag ligeledes indgå:
- a) selskabsret og virksomhedsledelse
 - b) konkursret og regler om tilsvarende bobehandlinger
 - c) skatteret
 - d) civilret og erhvervsret

- e) arbejdsret og lovgivning om social sikring
- f) informationsteknologi og computersystemer
- g) driftsøkonomi, nationaløkonomi og finansiering
- h) matematik og statistik
- i) grundlæggende principper for virksomheders økonomiske styring.

3. Kommissionen kan efter proceduren i artikel 48, stk. 2, ændre listen over fag, der skal indgå i den i stk. 1 omtalte teoretiske prøve. Når Kommissionen vedtager sådanne gennemførelsesbestemmelser, tager den højde for udviklingen inden for revision og revisorprofessionen.

Artikel 9

Fritagelse

1. Uanset artikel 7 og 8 kan medlemsstaterne bestemme, at personer med universitetseksamen eller tilsvarende eksamen eller med eksamensbevis fra et universitet eller tilsvarende bevis vedrørende et eller flere af de i artikel 8 nævnte fag fritages for at aflægge prøve i teoretisk viden inden for de fag, hvori de allerede har bestået en sådan eksamen, eller for hvilke de har erhvervet sådanne eksamensbeviser.

2. Uanset artikel 7 kan medlemsstaterne bestemme, at indehavere af eksamensbeviser fra et universitet eller tilsvarende beviser vedrørende et eller flere af de i artikel 8 nævnte fag fritages for at aflægge en prøve til påvisning af deres evne til i praksis at anvende den teoretiske viden i de pågældende fag, når der til grund for denne viden ligger en praktisk uddannelse, som er fulgt op af en statsanerkendt eksamen eller et statsanerkendt eksamensbevis.

Artikel 10

Praktisk uddannelse

1. Med henblik på at udvikle evnen til i praksis at anvende den teoretiske viden, hvori prøve udgør en del af eksamen, skal der gennemføres en praktisk uddannelse af mindst tre års varighed, som navnlig vedrører revision af årsregnskaber, konsoliderede regnskaber eller tilsvarende regnskaber. Mindst to tredjedele af denne praktiske uddannelse skal gennemføres hos en revisor eller et revisionsfirma, der er godkendt i en medlemsstat.

2. Medlemsstaterne sikrer sig, at hele den praktiske uddannelse gennemføres hos personer, der frembyder tilstrækkelige garantier for deres evne til at sørge for den praktiske uddannelse.

Artikel 11

Kvalifikationer som følge af langvarig praktisk erfaring

En medlemsstat kan godkende personer til at udføre lovpligtig revision, selv om de ikke opfylder de i artikel 6 nævnte betingelser, hvis de kan dokumentere enten:

- a) at de i 15 år har udøvet faglig virksomhed, der har gjort det muligt for dem at erhverve en tilstrækkelig erfaring på det økonomiske, det juridiske og det regnskabsmæssige område, og har bestået den i artikel 7 nævnte faglige kvalifikationseksamen, eller
- b) at de i syv år har udøvet faglig virksomhed på de nævnte områder og derudover har gennemgået den i artikel 10 omhandlede praktiske uddannelse og har bestået den i artikel 7 nævnte faglige kvalifikationseksamen.

Artikel 12

Kombination af praktisk og teoretisk uddannelse

1. Medlemsstaterne kan bestemme, at perioder med teoretisk undervisning i de i artikel 8 nævnte fag skal medregnes i de i artikel 11 anførte år med faglig virksomhed, under forudsætning af, at undervisningsperioden er afsluttet med en statsanerkendt eksamen. Undervisningsperioden må ikke være kortere end ét år, og den kan ikke afkorte den periode, hvori der skal have været udøvet faglig virksomhed, med mere end fire år.

2. Varigheden af den faglige virksomhed og den praktiske uddannelse kan ikke være kortere end det teoretiske undervisningsprogram plus den praktiske uddannelse, der er fastsat i artikel 10.

Artikel 13

Efteruddannelse

Medlemsstaterne sikrer, at revisorer skal deltage i passende efteruddannelsesprogrammer, så de kan bevare deres teoretiske viden, faglige kvalifikationer og værdier på et tilstrækkeligt højt niveau, og at der pålægges passende sanktioner, jf. artikel 30, såfremt bestemmelserne om efteruddannelseskravene ikke overholdes.

Artikel 14

Godkendelse af revisorer fra andre medlemsstater

Medlemsstaternes kompetente myndigheder fastlægger procedurer for godkendelse af revisorer, som er godkendt i andre medlemsstater. Disse procedurer må ikke være mere vidtgående end kravet om beståelse af en egnethedsprøve i overensstemmelse med artikel 4 i Rådets direktiv 89/48/EØF af 21. december 1988 om indførelse af en generel ordning for gensidig anerkendelse af eksamensbeviser for erhvervskompetencegivende videregående uddannelser af mindst tre års varighed ⁽¹⁾. Egnethedsprøven, som foregår på et af de sprog, der er tilladt i henhold til den pågældende medlemsstats sprogregler, skal kun omfatte revisors viden om den pågældende medlemsstats love og bestemmelser i det omfang, dette er relevant for lovpligtig revision.

KAPITEL III

REGISTRERING

Artikel 15

Offentligt register

1. Medlemsstaterne sikrer, at godkendte revisorer og revisionsfirmaer opføres i et offentligt register, jf. artikel 16 og 17. I ekstraordinære tilfælde kan medlemsstaterne beslutte at fravige kravene i denne artikel og i artikel 16 vedrørende offentlighed, men kun i det omfang det er nødvendigt for at mindske en overhængende og væsentlig trussel mod en persons personlige sikkerhed.

2. Medlemsstaterne sikrer, at alle revisorer og revisionsfirmaer identificeres i registeret med et individuelt registreringsnummer. Registreringsoplysningerne lagres i registeret i elektronisk form og skal være elektronisk tilgængelige for offentligheden.

3. Det offentlige register skal ligeledes indeholde navn og adresse på de kompetente myndigheder med ansvar for godkendelse, jf. artikel 3, for kvalitetssikring, jf. artikel 29, for undersøgelser og sanktioner vedrørende revisorer og revisionsfirmaer, jf. artikel 30, og for offentligt tilsyn, jf. artikel 32.

4. Medlemsstaterne sikrer, at det offentlige register er i drift senest 29. juni 2009.

⁽¹⁾ EFT L 19 af 24.1.1989, s. 16. Senest ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2001/19/EF (EFT L 206 af 31.7.2001, s. 1).

Artikel 16

Registrering af revisorer

1. For revisorer skal det offentlige register som minimum indeholde følgende oplysninger:

- a) navn, adresse og registreringsnummer
 - b) i givet fald navn, adresse, webstedsadresse og registreringsnummer på det revisionsfirma, som revisoren er ansat i eller er tilknyttet som partner eller på anden måde
 - c) al anden registrering som revisor hos de kompetente myndigheder i andre medlemsstater og som revisor i tredjelande, herunder registreringsmyndighedens navn og i givet fald registreringsnummer.
2. Tredjelandrevisorer, som er registreret i henhold til artikel 45, skal i registret klart fremstå som sådanne og ikke som revisorer.

Artikel 17

Registrering af revisionsfirmaer

1. For revisionsfirmaer skal det offentlige register som minimum indeholde følgende oplysninger:

- a) navn, adresse og registreringsnummer
- b) juridisk form
- c) kontaktoplysninger, den primære kontaktperson og i givet fald adresse på websted
- d) adresse på samtlige kontorer i medlemsstaten
- e) navn og registreringsnummer på alle revisorer, der er ansat i eller er partnere eller på anden måde er tilknyttet revisionsfirmaet
- f) navn og erhvervsadresse på alle ejere og aktionærer
- g) navn og erhvervsadresse på alle medlemmer af bestyrelse eller direktion
- h) i givet fald netværksmedlemskab med liste over navne og adresse på medlemsfirmaer og tilknyttede firmaer eller en angivelse af, hvor sådanne oplysninger kan findes
- i) al anden registrering som revisionsfirma hos de kompetente myndigheder i andre medlemsstater og som revisionsfirma i tredjelande, herunder registreringsmyndighedens(ernes) navn(e) og i givet fald registreringsnummer(numre).

2. Tredjelandrevisionsfirmaer, som er registreret i henhold til artikel 45, skal i registret klart fremstå som sådanne og ikke som revisionsfirmaer.

Artikel 18

Opdatering af registreringsoplysninger

Medlemsstaterne sikrer, at revisorer og revisionsfirmaer uden ugrundet ophold underretter de kompetente myndigheder med ansvar for det offentlige register om eventuelle ændringer af oplysningerne i det offentlige register. Registeret opdateres uden ugrundet ophold efter underrettelsen.

Artikel 19

Ansvar for registreringsoplysninger

De oplysninger, der indgives til de relevante kompetente myndigheder i overensstemmelse med artikel 16, 17 og 18, underskrives af revisoren eller af revisionsfirmaet. Giver den kompetente myndighed mulighed for, at oplysningerne kan indgives elektronisk, kan dette f.eks. ske ved elektronisk underskrift, jf. artikel 2, nr. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 1999/93/EF af 13. december 1999 om en fællesskabsramme for elektroniske signaturer ⁽¹⁾.

Artikel 20

Sprog

1. De oplysninger, der indføres i det offentlige register, affattes på et sprog, der er tilladt i henhold til den pågældende medlemsstats sprogregler.

2. Medlemsstaterne kan tillade, at oplysningerne herudover også indføres i det offentlige register på et eller flere af Fællesskabets øvrige sprog. Medlemsstaterne kan kræve, at oversættelsen af oplysningerne bekræftes.

Den pågældende medlemsstat sikrer under alle omstændigheder, at det fremgår af registret, hvorvidt oversættelsen er bekræftet.

KAPITEL IV

FAGLIG ETIK, UAFHÆNGIGHED, OBJEKTIVITET, FORTROLIGHED OG TAVSHEDSPLIGT

Artikel 21

Faglig etik

1. Medlemsstaterne sikrer, at alle revisorer og revisionsfirmaer er underlagt principper om faglig etik. Disse omfatter som minimum revisors eller revisionsfirmaets funktion i offentlighedens interesse, deres integritet og objektivitet samt deres faglige kompetence og agtpågivenhed.

⁽¹⁾ EFT L 13 af 19.1.2000, s. 12.

2. For at sikre tilliden til revisionsfunktionen og sikre en ensartet anvendelse af stk. 1 i nærværende artikel kan Kommissionen efter proceduren i artikel 48, stk. 2, vedtage principbaserede gennemførelsesbestemmelser vedrørende faglig etik.

c) de tilfælde af selvrevision og egeninteresse, der er nævnt i stk. 2, andet afsnit, hvor der kan eller ikke kan foretages lovpligtig revision.

Artikel 23

Artikel 22

Uafhængighed og objektivitet

1. Medlemsstaterne sikrer, at den revisor og/eller det revisionsfirma, der udfører lovpligtig revision, er uafhængig af den virksomhed, der revideres, og ikke er involveret i dennes beslutningstagning.

2. Medlemsstaterne sikrer, at en revisor eller et revisionsfirma ikke udfører en lovpligtig revision, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt eller andet forhold mellem revisor, revisionsfirma eller netværk — herunder levering af ikke-revisionsydelser — og den virksomhed, der revideres, som ville få en objektiv, fornuftig og velinformeret tredjepart til at konkludere, at revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed er bragt i fare. I tilfælde af trusler mod revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed, såsom selvrevision, egeninteresse, partiskhed, fortrolighed, tillid eller intimidering, skal revisoren eller revisionsfirmaet træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Er truslen af en sådan art i forhold til de trufne sikkerhedsforanstaltninger, at deres uafhængighed er bragt i fare, må revisoren eller revisionsfirmaet ikke udføre den lovpligtige revision.

I forbindelse med lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden sikrer medlemsstaterne endvidere, at en revisor eller et revisionsfirma, når det er nødvendigt for at beskytte deres uafhængighed, ikke udfører en lovpligtig revision, hvor der er tale om selvrevision eller egeninteresse.

3. Medlemsstaterne sikrer, at revisorer og revisionsfirmaer i deres revisionsarbejdsrapporter dokumenterer alle væsentlige trusler mod deres uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler.

4. For at sikre tilliden til revisionsfunktionen og sikre en ensartet anvendelse af stk. 1 og 2 i nærværende artikel kan Kommissionen efter proceduren i artikel 48, stk. 2, vedtage principbaserede gennemførelsesbestemmelser vedrørende

a) de trusler og sikkerhedsforanstaltninger, der er omhandlet i stk. 2

b) de situationer, hvor de i stk. 2 omhandlede trusler er af et sådant omfang, at revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed er bragt i fare

Fortrolighed og tavshedspligt

1. Medlemsstaterne sikrer, at alle oplysninger og dokumenter, som en revisor eller et revisionsfirma har adgang til i forbindelse med den lovpligtige revision, beskyttes af tilstrækkelige regler om fortrolighed og tavshedspligt.

2. Reglerne om fortrolighed og tavshedspligt for revisorer og revisionsfirmaer må ikke forhindre, at bestemmelserne i dette direktiv kan håndhæves.

3. Erstattes en revisor eller et revisionsfirma af en anden revisor eller et andet revisionsfirma, skal den tidligere revisor eller det tidligere revisionsfirma give den nye revisor eller det nye revisionsfirma adgang til alle relevante oplysninger om den reviderede virksomhed.

4. For en revisor eller et revisionsfirma, der ikke længere er involveret i en bestemt revisionsopgave, og en tidligere revisor eller et tidligere revisionsfirma gælder bestemmelserne i stk. 1 og 2 stadig i forhold til den pågældende revisionsopgave.

Artikel 24

Revisorer, der udfører lovpligtig revision på revisionsfirmaers vegne — uafhængighed og objektivitet

Medlemsstaterne sikrer, at ejerne eller aktionærerne i et revisionsfirma samt medlemmerne af et sådant firmas eller et tilknyttet firmas bestyrelse, direktion eller tilsynsorgan ikke griber ind i en lovpligtig revision på nogen måde, der kan skabe tvivl om, hvorvidt den revisor, der udfører den lovpligtige revision på revisionsfirmaets vegne er uafhængig og objektiv.

Artikel 25

Revisionshonorarer

Medlemsstaterne sikrer, at der findes regler, ifølge hvilke honorarer for lovpligtig revision:

a) ikke påvirkes eller bestemmes af levering af yderligere tjenesteydelser til den virksomhed, der revideres

b) ikke må baseres på tilfældigheder.

KAPITEL V

Artikel 27

REVISIONSSTANDARDS OG REVISIONSPÅTEGNING

Lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber

Artikel 26

Revisionsstandards

1. Medlemsstaterne bestemmer, at revisorer og revisionsfirmaer udfører lovpligtig revision i overensstemmelse med de internationale revisionsstandards, som Kommissionen har vedtaget efter proceduren i artikel 48, stk. 2. Medlemsstaterne kan anvende en national revisionsstandard, så længe Kommissionen ikke har vedtaget nogen international revisionsstandard, der dækker samme emne. Vedtagne internationale revisionsstandards offentliggøres i deres helhed på alle Fællesskabets officielle sprog i *Den Europæiske Unions Tidende*.

2. Efter proceduren i artikel 48, stk. 2, kan Kommissionen træffe afgørelse om, hvorvidt internationale revisionsstandards kan bruges inden for Fællesskabet. Kommissionen vedtager kun internationale revisionsstandards til brug i Fællesskabet, såfremt disse:

- a) er udviklet på passende vis under hensyntagen til offentligt tilsyn og gennemsigtighed og er generelt accepteret på internationalt plan
- b) bidrager til at give årsregnskabet eller det konsoliderede regnskab en høj grad af troværdighed og kvalitet i overensstemmelse med principperne i artikel 2, stk. 3, i direktiv 78/660/EØF og artikel 16, stk. 3, i direktiv 83/349/EØF, og
- c) er i Europas offentlige interesse.

3. Medlemsstaterne kan kun indføre revisionsprocedurer eller -krav, der er mere vidtgående end — eller i undtagelsestilfælde udelader dele af — de internationale revisionsstandards, hvis disse skyldes specifikke nationale retskrav som følge af den lovpligtige revisions omfang. Medlemsstaterne sikrer, at disse revisionsprocedurer eller -krav opfylder stk. 2, litra b) og c), og meddeler dem til Kommissionen og medlemsstaterne inden vedtagelsen. I det særlige undtagelsestilfælde, at der udelades dele af en international revisionsstandard, underretter medlemsstaten Kommissionen og de øvrige medlemsstater mindst seks måneder før den nationale vedtagelse om sine specifikke nationale retskrav samt grundene til at fastholde dem, eller når der er tale om krav, der allerede gælder ved vedtagelsen af en international revisionsstandard, senest tre måneder efter vedtagelsen af den relevante internationale revisionsstandard.

4. Medlemsstaterne kan indføre yderligere krav til lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber i en periode indtil 29. juni 2010.

Medlemsstaterne sikrer følgende forhold ved lovpligtig revision af en koncerns konsoliderede regnskaber:

- a) Koncernrevisor bærer det fulde ansvar for revisionspåtegningen i forbindelse med de konsoliderede regnskaber.
- b) Koncernrevisor foretager en gennemgang og beholder dokumentation for sin gennemgang af det revisionsarbejde, der er udført af tredjelandrevisorer, revisorer, tredjelandrevisionsfirmaer eller revisionsfirmaer med henblik på koncernrevisionen; den dokumentation, koncernrevisor beholder, skal gøre det muligt for den relevante kompetente myndighed at kan foretage en korrekt gennemgang af koncernrevisors arbejde.
- c) Når en del af en koncern revideres af en eller flere revisorer eller revisionsfirmaer fra et tredjeland, der ikke har nogen samarbejdsaftale som omhandlet i artikel 47, er koncernrevisor ansvarlig for at sikre, at de offentlige tilsynsmyndigheder efter anmodning modtager fyldestgørende dokumentation for det revisionsarbejde, der er udført af tredjelandrevisorerne eller revisionsfirmaerne, herunder arbejdsoplysninger, der har relevans for koncernrevisionen. For at sikre dette beholder koncernrevisor et eksemplar af dokumentationen eller træffer som et alternativ aftale med tredjelandrevisorerne eller tredjelandrevisionsfirmaerne om fyldestgørende og ubegrænset adgang til dokumentationen efter anmodning eller træffer andre passende foranstaltninger. Kan revisionsoplysninger på grund af juridiske eller andre hindringer ikke sendes fra et tredjeland til koncernrevisor, skal den dokumentation, koncernrevisor er i besiddelse af, omfatte dokumentation for, at han eller hun har truffet de relevante foranstaltninger for at få adgang til revisionsoplysningerne, samt, når der er tale om andre end juridiske hindringer som følge af den nationale lovgivning, dokumentation for sådanne hindringer.

Artikel 28

Revisionspåtegning

1. Når et revisionsfirma udfører lovpligtig revision, underskrives revisionspåtegningen af den eller de revisorer, der udfører den lovpligtige revision på revisionsfirmaets vegne. Under ekstraordinære omstændigheder kan medlemsstaterne bestemme, at denne underskrift ikke behøver at blive offentliggjort, hvis offentliggørelsen kunne betyde en overhængende og væsentlig trussel mod nogens personlige sikkerhed. Under alle omstændigheder skal de relevante kompetente myndigheder have kendskab til den eller de involverede personers navne.

2. Uanset artikel 51a, stk. 1, i direktiv 78/660/EØF kan Kommissionen, såfremt den ikke har vedtaget nogen fælles standard for revisionspåtegning, jf. artikel 26, stk. 1, i nærværende direktiv, for at styrke offentlighedens tillid til revisionsfunktionen i henhold til proceduren i artikel 48, stk. 2, i nærværende direktiv, vedtage en fælles standard for revisionspåtegning for årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber, som er udarbejdet i overensstemmelse med godkendte internationale regnskabsstandarder.

KAPITEL VI

KVALITETSSIKRING

Artikel 29

Kvalitetssikringssystemer

1. Medlemsstaterne sikrer, at alle revisorer og revisionsfirmaer er underlagt et kvalitetssikringssystem, der som minimum opfylder følgende kriterier:

- a) Kvalitetssikringssystemet organiseres på en sådan måde, at det er uafhængigt af de revisorer og revisionsfirmaer, der undersøges, og underlægges offentligt tilsyn som beskrevet i kapitel VIII.
- b) Kvalitetssikringssystemet finansieres under hensyntagen til sikkerhed, og således at det ikke udsættes for mulig urimelig påvirkning fra revisorer eller revisionsfirmaer.
- c) Kvalitetssikringssystemet skal have tilstrækkelige ressourcer.
- d) De personer, der udfører kvalitetssikringskontrol, skal have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring inden for lovpligtig revision og regnskabsaflæggelse kombineret med specifik træning i kvalitetssikringskontrol.
- e) Udvælgelse af kontrollanter til specifikke kvalitetssikringsopgaver skal ske efter en objektiv procedure, som kan sikre, at der ikke er interessekonflikter mellem kontrollanterne og den revisor eller det revisionsfirma, der undersøges.
- f) Kvalitetssikringskontrollen skal på grundlag af tilstrækkelig afprøvning af udvalgte revisionsfiler indeholde en vurdering af opfyldelsen af gældende revisionsstandarder og uafhængighedskrav, af de anvendte ressourcers omfang og kvalitet, af de beregnede revisionshonorarer samt af revisionsfirmaets interne kvalitetskontrollsystem.
- g) Kvalitetssikringskontrollen skal udmøntes i en rapport, som indeholder de væsentligste konklusioner fra kontrollen.
- h) Der skal som minimum gennemføres en kvalitetskontrol hvert sjette år.
- i) Kvalitetssikringssystemets overordnede resultater skal offentliggøres hvert år.

j) Henstillinger fra en kvalitetssikringskontrol skal følges op af revisor eller revisionsfirmaet inden for en rimelig tid.

Hvis de henstillinger, hvortil der henvises i litra j), ikke følges op, iværksættes der i givet fald disciplinære eller andre sanktioner over for revisor eller revisionsfirmaet i henhold til artikel 30.

2. Kommissionen kan efter proceduren i artikel 48, stk. 2, vedtage gennemførelsesbestemmelser for at styrke offentlighedens tillid til revisionsfunktionen og sikre ensartet anvendelse af stk. 1, første afsnit, litra a) og b) samt e)-j).

KAPITEL VII

UNDERSØGELSER OG SANKTIONER

Artikel 30

Undersøgelser- og sanktionssystemer

1. Medlemsstaterne sikrer, at der findes effektive undersøgelses- og sanktionssystemer med henblik på at konstatere, korrigere og forhindre utilstrækkelig gennemførelse af den lovpligtige revision.

2. Med forbehold af medlemsstaternes civilretlige foranstaltninger sikrer medlemsstaterne, at der findes effektive, forholds-mæssige og præventive sanktioner over for revisorer og revisionsfirmaer, som ikke har udført lovpligtig revision i overensstemmelse med de vedtagne gennemførelsesbestemmelser til dette direktiv.

3. Medlemsstaterne sørger for, at foranstaltninger og sanktioner over for revisorer og revisionsfirmaer offentliggøres på passende vis. Blandt sanktionerne skal der indgå mulighed for fratagelse af godkendelse.

Artikel 31

Revisorers erstatningsansvar

Inden 1. januar 2007 forelægger Kommissionen en rapport om virkningen af de gældende nationale erstatningsansvarsregler i forbindelse med udførelse af lovpligtig revision på de europæiske kapitalmarkeder samt om forsikringsbetingelserne for revisorer og revisionsfirmaer, herunder en objektiv analyse af grænserne for deres økonomiske erstatningsansvar. Om nødvendigt gennemfører Kommissionen offentlig høring. Såfremt Kommissionen finder det hensigtsmæssigt, forelægger den medlemsstaterne henstillinger på grundlag af denne rapport.

KAPITEL VIII

Artikel 33

**OFFENTLIGT TILSYN OG REGULERINGSÅFTALER MELLEM
MEDLEMSSTATERNE**

Artikel 32

Principper for offentligt tilsyn

1. Medlemsstaterne tilrettelægger et effektivt offentligt tilsynssystem for revisorer og revisionsfirmaer på grundlag af principperne i stk. 2-7.

2. Alle revisorer og revisionsfirmaer er underlagt offentligt tilsyn.

3. Det offentlige tilsynssystem styres af ikke-revisorer med viden om de relevante områder inden for lovpligtig revision. Medlemsstaterne kan imidlertid tillade et mindretal af revisorer at deltage i styringen af det offentlige tilsynssystem. De personer, der deltager i styringen af det offentlige tilsynssystem, skal udvælges efter en uafhængig og gennemsigtig udpegelses-procedure.

4. Det offentlige tilsynssystem har det endelige ansvar for tilsyn med:

- a) godkendelse og registrering af revisorer og revisionsfirmaer
- b) vedtagelse af standarder om faglig etik, intern kvalitetskontrol af revisionsfirmaer og revision og
- c) efteruddannelse, kvalitetssikring samt undersøgelses- og disciplinærsystemer.

5. Det offentlige tilsynssystem har i nødvendigt omfang ret til at udføre undersøgelser af revisorer og revisionsfirmaer og ret til at træffe de nødvendige foranstaltninger.

6. Det offentlige tilsynssystem skal være gennemsigtigt. Heri indgår offentliggørelse af årlige arbejdsprogrammer og beretninger.

7. Det offentlige tilsynssystem skal have tilstrækkelige midler. Finansieringen af det offentlige tilsynssystem skal være sikret og fri for nogen som helst form for ubehørig påvirkning fra en revisors eller et revisionsfirmas side.

Samarbejde mellem offentlige tilsynssystemer på EF-plan

Medlemsstaterne sikrer, at de reguleringsmæssige rammer for offentlige tilsynssystemer muliggør et effektivt samarbejde på fællesskabsplan vedrørende medlemsstaternes tilsynsaktiviteter. Med dette formål for øje giver medlemsstaterne én enhed særligt ansvar for at sikre dette samarbejde.

Artikel 34

**Gensidig anerkendelse af reguleringsaftaler mellem
medlemsstaterne**

1. Medlemsstaternes reguleringsaftaler skal overholde princippet om, at regulering udføres i hjemlandet, og at tilsyn føres af den medlemsstat, hvor en revisor eller et revisionsfirma er godkendt, og den virksomhed, der revideres, har hjemsted.

2. Ved lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber kan den medlemsstat, der kræver lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber, ikke stille yderligere krav til den lovpligtige revision for så vidt angår registrering, kvalitetssikringskontrol, revisionsstandarder, faglig etik og uafhængighed over for en revisor eller et revisionsfirma, der udfører lovpligtig revision af datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat.

3. Hvad angår en virksomhed, hvis værdipapirer er optaget til handel på et reguleret marked i en anden medlemsstat end den, hvor virksomheden har hjemsted, kan den medlemsstat, hvor værdipapirerne noteres, ikke stille yderligere krav til den lovpligtige revision for så vidt angår registrering, kvalitetssikringskontrol, revisionsstandarder, faglig etik og uafhængighed over for en revisor eller et revisionsfirma, der udfører lovpligtig revision af virksomhedens årsregnskab eller konsoliderede regnskab.

Artikel 35

Udpegelse af kompetente myndigheder

1. Medlemsstaterne udpeger en eller flere kompetente myndigheder til varetagelse af de opgaver, der fastsættes i dette direktiv. Medlemsstaterne underretter Kommissionen om, hvem de har udpeget.

2. De kompetente myndigheder sammensættes på en sådan måde, at interessekonflikter undgås.

Artikel 36

Tavshedspligt og reguleringssamarbejde mellem medlemsstater ved undersøgelser

1. Medlemsstaternes kompetente myndigheder, som er ansvarlige for godkendelse, registrering, kvalitetssikring, undersøgelser og regeloverholdelse, arbejder i nødvendigt omfang sammen med henblik på at opfylde deres respektive former for ansvar i henhold til dette direktiv. Medlemsstaternes kompetente myndigheder, som er ansvarlige for godkendelse, registrering, kvalitetssikring, undersøgelser og regeloverholdelse, yder bistand til andre medlemsstaters kompetente myndigheder. Især udveksler de kompetente myndigheder oplysninger og arbejder sammen ved undersøgelser i forbindelse med udførelse af lovpligtige revisioner.

2. Alle personer, der arbejder eller har arbejdet for kompetente myndigheder, har tavshedspligt. Oplysninger, der er omfattet af tavshedspligt, må ikke gives til nogen person eller myndighed, medmindre dette kræves i henhold til en medlemsstats love og administrativt fastsatte bestemmelser eller procedurer.

3. Stk. 2 hindrer ikke de kompetente myndigheder i at udveksle fortrolige oplysninger. Således udvekslede oplysninger omfattes af den tavshedspligt, der gælder for personer, der er eller tidligere var beskæftiget hos de kompetente myndigheder.

4. De kompetente myndigheder giver på anmodning og uden ugrundet ophold alle oplysninger til det formål, hvortil der henvises i stk. 1. De kompetente myndigheder, der modtager en sådan anmodning, tager i nødvendigt omfang og uden ugrundet ophold alle nødvendige foranstaltninger for at indsamle de krævede oplysninger. Sådanne oplysninger omfattes af samme tavshedspligt, som gælder for de personer, der er eller har været ansat i de kompetente myndigheder, der har modtaget oplysningerne.

Hvis den kompetente myndighed, der modtager anmodningen, ikke uden ugrundet ophold kan give de krævede oplysninger, skal den meddele den ansøgende kompetente myndighed årsagen hertil.

De kompetente myndigheder kan afvise en anmodning om oplysninger, såfremt:

- a) afgivelse af oplysninger kan skade den anmodede medlemsstats suverænitet, sikkerhed eller offentlige orden eller kan krænke nationale sikkerhedsregler, eller
- b) der allerede er indledt retsforfølgning vedrørende samme handlinger og over for samme revisorer og revisionsfirmaer ved myndighederne i den anmodede medlemsstat, eller
- c) de kompetente myndigheder i den anmodede medlemsstat allerede har afsagt en endelig afgørelse vedrørende de samme revisorer eller revisionsfirmaer for de samme handlinger.

Med forbehold af de forpligtelser, de er underlagt under retssager, må de kompetente myndigheder, der modtager oplysninger efter stk. 1, kun anvende disse til at udøve deres funktioner inden for dette direktiv og i forbindelse med administrative eller retlige procedurer, der specifikt står i forbindelse med udøvelsen af disse funktioner.

5. Hvis en kompetent myndighed konkluderer, at der på en anden medlemsstats territorium begås eller er begået handlinger i strid med dette direktivs bestemmelser, underretter den den kompetente myndighed i den anden medlemsstat herom på en så specifik måde som muligt. Den anden medlemsstats kompetente myndighed træffer de nødvendige foranstaltninger. Den underretter den kompetente myndighed, der har foretaget indberetningen, om resultatet og i videst muligt omfang om væsentlige forhold i sagsforløbet.

6. En medlemsstats kompetente myndighed kan ligeledes anmode om, at en undersøgelse gennemføres af en anden medlemsstats kompetente myndighed på sidstnævntes territorium.

Den kan ligeledes anmode om, at dele af dens eget personale får mulighed for at ledsage personalet fra den anden medlemsstats kompetente myndighed under undersøgelsen.

Undersøgelsen er underlagt overordnet kontrol af den medlemsstat, på hvis territorium den gennemføres.

De kompetente myndigheder kan afvise en anmodning om at udføre en undersøgelse som omtalt i første afsnit, eller om at lade sit personale ledsage af personalet fra den anden medlemsstats kompetente myndighed som omtalt i andet afsnit, hvis

- a) en sådan undersøgelse kan skade den anmodede medlemsstats suverænitet, sikkerhed eller offentlige orden, eller

b) der allerede er indledt retsforfølgning vedrørende samme handlinger og over for de samme personer ved myndighederne i den anmodede medlemsstat, eller

c) hvis de kompetente myndigheder i den anmodede medlemsstat allerede har afsagt en endelig afgørelse vedrørende disse personer for de samme handlinger.

7. For at lette samarbejdet mellem de kompetente myndigheder kan Kommissionen efter proceduren i artikel 48, stk. 2, vedtage gennemførelsesbestemmelser om procedurer for oplysningsudveksling og nærmere betingelser for grænseoverskridende undersøgelser som beskrevet i stk. 2–4 i nærværende artikel.

KAPITEL IX

UDNÆVNELSE OG AFSKEDIGELSE

Artikel 37

Udnævnelse af revisorer og revisionsfirmaer

1. Revisoren eller revisionsfirmaet udnævnes på den reviderede virksomheds aktionær- eller medlemsgeneralforsamling.

2. Medlemsstaterne kan tillade alternative systemer eller fremgangsmåder for udnævnelse af revisoren eller revisionsfirmaet, forudsat at disse systemer eller fremgangsmåder er udformet med henblik på at sikre revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed af direktionsmedlemmer, der indgår i bestyrelsen, eller af ledelsen i den reviderede virksomhed.

Artikel 38

Revisorer og revisionsfirmaers afskedigelse og fratræden

1. Medlemsstaterne sikrer, at revisorer eller revisionsfirmaer kun kan afskediges, hvis dette kan begrundes. Meningsforskelle vedrørende regnskabsmæssig behandling eller revisionsprocedurer kan ikke begrunde en afskedigelse.

2. Medlemsstaterne sikrer, at den virksomhed, der revideres, og revisor eller revisionsfirmaet underretter den eller de myndigheder, der har ansvar for det offentlige tilsyn, om revisorens eller revisionsfirmaets afskedigelse eller fratrædelse inden for udnævnelsesperioden, og at de giver en fyldestgørende forklaring på årsagen hertil.

KAPITEL X

SÆRLIGE BESTEMMELSER FOR LOVPLIGTIG REVISION AF VIRKSOMHEDER AF INTERESSE FOR OFFENTLIGHEDEN

Artikel 39

Anvendelse på ikke-noterede virksomheder af interesse for offentligheden

Medlemsstaterne kan fritage virksomheder af interesse for offentligheden, der ikke har udstedt omsættelige værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked, jf. artikel 4, stk. 1, nr. 14, i direktiv 2004/39/EF, samt deres revisorer eller revisionsfirmaer for et eller flere af kravene i dette kapitel.

Artikel 40

Beretning om gennemsigthed

1. Medlemsstaterne sikrer, at revisorer og revisionsfirmaer, der udfører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, inden tre måneder efter regnskabsårets udløb på deres websted offentliggør en årlig beretning om gennemsigthed, der som minimum indeholder følgende:

- a) en beskrivelse af den juridiske struktur og ejerskabet
- b) hvis revisionsfirmaet tilhører et netværk, en beskrivelse af netværket og dets retlige og strukturelle aftaler med netværket
- c) en beskrivelse af revisionsfirmaets ledelsesstruktur
- d) en beskrivelse af revisionsfirmaets interne kvalitetskontrollsystem og en erklæring fra bestyrelse eller direktion om, at dette system fungerer effektivt
- e) en angivelse af, hvornår den seneste kvalitetssikringskontrol, jf. artikel 29, fandt sted
- f) en liste over virksomheder af interesse for offentligheden, for hvilke revisionsfirmaet i det foregående regnskabsår har udført lovpligtig revision
- g) en erklæring om revisionsfirmaets uafhængighedspolitik, hvori det tillige bekræftes, at der er gennemført en undersøgelse af, hvorvidt den overholdes
- h) en erklæring om revisionsfirmaets politik for revisorer efteruddannelse, jf. artikel 13

i) regnskabsoplysninger, der viser revisionsfirmaets størrelse, herunder samlet omsætning fordelt på honorarer for lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber samt honorarer for andre erklæringsopgaver med sikkerhed, skatterådgivning og ikke-revisionsydelser

j) oplysninger om grundlaget for partnernes vederlag.

Medlemsstaterne kan i ekstraordinære tilfælde fritage for kravet i litra f), i det omfang det er nødvendigt for at mindske en overhængende og væsentlig trussel mod nogens personlige sikkerhed.

2. Beretningen om gennemsigtighed underskrives af henholdsvis revisoren eller revisionsfirmaet. Dette kan f.eks. ske ved elektronisk underskrift, jf. artikel 2, nr. 1, i direktiv 1999/93/EF.

Artikel 41

Revisionsudvalg

1. Virksomheder af interesse for offentligheden skal have et revisionsudvalg. Medlemsstaterne bestemmer, om revisionsudvalget skal bestå af bestyrelsesmedlemmer og/eller medlemmer af den reviderede virksomheds tilsynsorgan, der ikke indgår i direktionen, og/eller medlemmer valgt på den reviderede virksomheds generalforsamling. Mindst et medlem af revisionsudvalget skal være uafhængigt og have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen og/eller revision.

Medlemsstaterne kan i forbindelse med virksomheder af interesse for offentligheden, som opfylder kriterierne i artikel 2, stk. 1, litra f), i direktiv 2003/71/EF⁽¹⁾, tillade, at revisionsudvalgets funktioner udøves af hele bestyrelsen eller hele tilsynsorganet, forudsat i det mindste at formanden for dette organ, når vedkommende er direktionsmedlem, ikke samtidig er formand for revisionsudvalget.

2. Uden at det berører det ansvar, der påhviler medlemmerne af bestyrelsen, direktions- eller tilsynsorganet eller andre medlemmer udnævnt af den reviderede virksomheds generalforsamling, indgår det blandt revisionsudvalgets opgaver:

- a) at overvåge regnskabsaflægningsprocessen
- b) at overvåge, om virksomhedens interne kontrolsystem, i givet fald interne revision og risikostyringssystemer fungerer effektivt
- c) at overvåge den lovpligtige revision af årsregnskabet og det konsoliderede regnskab

⁽¹⁾ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/71/EF af 4. november 2003 om det prospekt, der skal offentliggøres, når værdipapirer udbydes til offentligheden eller optages til handel (EUT L 345 af 31.12.2003, s. 64).

d) at kontrollere og overvåge revisors eller revisionsfirmaets uafhængighed, særlig leveringen af yderligere tjenesteydelser til den virksomhed, der revideres.

3. I virksomheder af interesse for offentligheden baseres bestyrelsens eller direktionens forslag om valg af revisor eller revisionsfirma på en indstilling fra revisionsudvalget.

4. Revisor eller revisionsfirmaet underretter revisionsudvalget om væsentlige spørgsmål vedrørende den lovpligtige revision, især om væsentlige mangler i den interne kontrol vedrørende regnskabsaflæggelsen.

5. Medlemsstaterne kan tillade eller vedtage, at bestemmelserne i stk. 1-4 ikke gælder for virksomheder af interesse for offentligheden, som har et organ med funktioner svarende til revisionsudvalg, der er nedsat og arbejder i henhold til gældende bestemmelser i den medlemsstat, hvor den virksomhed, der skal revideres, er registreret. I så tilfælde oplyser den pågældende virksomhed, hvilket organ der udøver de pågældende funktioner, og hvorledes det er sammensat.

6. Medlemsstaterne kan fritage følgende for kravet om et revisionsudvalg:

- a) virksomheder af interesse for offentligheden, der er datter-virksomheder som defineret i artikel 1 i direktiv 83/349/EØF, såfremt virksomheden på koncernniveau opfylder kravene i stk. 1-4 i nærværende artikel
- b) virksomheder af interesse for offentligheden, der er investeringsinstitutter som defineret i artikel 1, stk. 2, i direktiv 85/611/EØF; medlemsstaterne kan også fritage virksomheder af interesse for offentligheden, der har som eneste formål at foretage kollektiv investering af kapital tilvejebragt ved henvendelse til offentligheden, og hvis virksomhed bygger på princippet om risikospredning, og som ikke tilstræber juridisk eller ledelsesmæssig kontrol over nogen af udstederne af deres underliggende investeringer, forudsat at sådanne investeringsinstitutter er godkendt og underlagt kompetente myndigheders tilsyn samt har en depositar, der udøver funktioner svarende til de i direktiv 85/611/EØF nævnte
- c) virksomheder af interesse for offentligheden, hvis eneste formål er at udstede værdipapirer med sikkerhedsstillelse i aktiver som defineret i artikel 2, nr. 5, i Kommissionens forordning (EF) nr. 809/2004⁽²⁾; i så tilfælde forlanger medlemsstaten, at virksomheden offentligt redegør for årsagerne til, at den ikke finder det hensigtsmæssigt hverken at have et revisionsudvalg eller et bestyrelses- eller tilsynsorgan, med ansvar for at udøve et revisionsudvalgs funktioner

⁽²⁾ EUT L 149 af 30.4.2004, s. 1.

- d) kreditinstitutter, som defineret i artikel 1, nr. 1, i direktiv 2000/12/EF, hvis aktier ikke er optaget til handel på nogen medlemsstats regulerede marked, jf. artikel 4, stk. 1, nr. 14, i direktiv 2004/39/EF, og som løbende eller gentagne gange kun har udstedt obligationer, forudsat at den samlede nominelle værdi af sådanne obligationer er på under 100 000 000 EUR, og de ikke har offentliggjort noget prospekt i henhold til direktiv 2003/71/EF.

Artikel 42

Uafhængighed

1. Ud over bestemmelserne i artikel 22 og 24 sikrer medlemsstaterne desuden, at revisorer eller revisionsfirmaer, der udfører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden:

- a) hvert år over for revisionsudvalget skriftligt bekræfter deres uafhængighed af den reviderede virksomhed af interesse for offentligheden

- b) hvert år oplyser revisionsudvalget om enhver form for yderligere tjenesteydelser, der er leveret til den reviderede virksomhed, og

- c) med revisionsudvalget diskuterer eventuelle trusler mod deres uafhængighed og de foranstaltninger, der er iværksat for at mindske disse trusler, som dokumenteret af revisoren eller revisionsfirmaet, jf. artikel 22, stk. 3.

2. Medlemsstaterne sikrer, at den ledende revisionspartner, der er ansvarlig for at udføre den lovpligtige revision, udskiftes fra den lovpligtige revisionsopgave højst syv år efter udnævnelsen og tidligst igen kan deltage i revisionen af den reviderede virksomhed efter to år.

3. Den revisor eller ledende revisionspartner, som udfører den lovpligtige revision på revisionsfirmaets vegne, må ikke påtage sig en ledende stilling i den reviderede virksomhed før to år efter fratrædelsen som revisor eller ledende revisionspartner i forbindelse med revisionsopgaven.

Artikel 43

Kvalitetssikring

Den kvalitetssikringskontrol, hvortil der henvises i artikel 29, skal som minimum udføres hvert tredje år for revisorer og revisionsfirmaer, der udfører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden.

KAPITEL XI

INTERNATIONALE ASPEKTER

Artikel 44

Godkendelse af revisorer fra tredjelande

1. Under forudsætning af gensidighed kan en medlemsstats kompetente myndigheder godkende en tredjeland revisor som revisor, hvis vedkommende kan fremlægge dokumentation for, at han eller hun opfylder kriterier svarende til de i artikel 4 og 6-13 fastsatte.

2. Ved en medlemsstats kompetente myndigheds vurdering af, om en tredjeland revisor der opfylder kriterierne i stk. 1, kan godkendes, anlægges de i artikel 14 nævnte kriterier.

Artikel 45

Registrering af og tilsyn med tredjeland revisorer og -revisionsfirmaer

1. I overensstemmelse med artikel 15-17 registrerer en medlemsstats kompetente myndigheder samtlige tredjeland revisorer og -revisionsfirmaer, som afgiver revisionspåtegning vedrørende årsregnskabet eller det konsoliderede regnskab for en virksomhed registreret uden for Fællesskabet, hvis omsættelige værdipapirer er optaget til handel på et reguleret marked i denne medlemsstat, jf. artikel 4, stk. 1, nr. 14, i direktiv 2004/39/EF, medmindre virksomheden udelukkende udsteder gældsbeviser optaget til omsætning på et reguleret marked i en medlemsstat som forstået i artikel 2, stk. 1, litra b), i direktiv 2004/109/EF (⁵), og hvis pålydende pr. enhed beløber sig til mindst 50 000 EUR eller, når der er tale om gældsbeviser i en anden valuta, på udstedelsesdagen svarer til mindst 50 000 EUR.

2. Artikel 18 og 19 finder anvendelse.

3. Medlemsstaterne underlægger registrerede tredjeland revisorer og -revisionsfirmaer deres tilsynssystem, deres kvalitetssikringssystem og deres undersøgelses- og sanktionssystem. Medlemsstaterne kan fritage registrerede tredjeland revisorer og -revisionsfirmaer for at blive underlagt deres kvalitetssikringssystem, såfremt en anden medlemsstats eller et tredjeland kvalitetssikringssystem, der er vurderet som værende ækvivalent, jf. artikel 46, har kvalitetskontrolleret tredjeland revisoren eller -revisionsfirmaet inden for de seneste tre år.

(⁵) Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/109/EF af 15. december 2004 om harmonisering af gennemsigtskrav i forbindelse med oplysninger om udstedere, hvis værdipapirer er optaget til handel på et reguleret marked (EUT L 390 af 31.12.2004, s. 38).

4. Med forbehold af artikel 46 har de i stk. 1 omtalte revisionspåtegninger vedrørende årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber, som er udstedt af tredjelandsrevisorer eller — revisionsfirmaer, der ikke er registreret i medlemsstaten, ingen retsvirkning i denne medlemsstat.

5. Medlemsstaterne må kun indregistrere tredjelandsrevisionsfirmaer, såfremt:

- a) de opfylder kriterier svarende til kriterierne i artikel 3, stk. 3
- b) flertallet af medlemmerne af tredjelandsrevisionsfirmaets bestyrelse eller direktion opfylder kriterier svarende til kriterierne i artikel 4-10
- c) den tredjelandsrevisor, der udfører revision på tredjelandsrevisionsfirmaets vegne, opfylder kriterier svarende til kriterierne i artikel 4-10
- d) de revisioner, hvortil der henvises i stk. 1, udføres i overensstemmelse med internationale revisionsstandarder, jf. artikel 26, samt kriterierne i artikel 22, 24 og 25 eller ligeværdige standarder og kriterier
- e) de på deres websted offentliggør en årlig beretning om gennemsigtighed, som indeholder de oplysninger, hvortil der henvises i artikel 40, eller de opfylder ligeværdige oplysningskrav.

6. For at sikre en ensartet anvendelse af stk. 5, litra d), vurderes spørgsmålet om ligeværdighed af Kommissionen i samarbejde med medlemsstaterne og afgøres af Kommissionen efter proceduren i artikel 48, stk. 2. Indtil Kommissionen har truffet afgørelse herom, kan medlemsstaterne vurdere spørgsmålet om ligeværdighed, jf. stk. 5, litra d).

Artikel 46

Fravigelser ved ligeværdighed

1. Medlemsstaterne må kun fritage for eller ændre kravene i artikel 45, stk. 1 og 3, på grundlag af gensidighed, hvis disse tredjelandsrevisorer eller -revisionsfirmaer er underlagt systemer for offentligt tilsyn, kvalitetssikring samt undersøgelser og sanktioner i et tredjeland, der opfylder kriterier svarende til kriterierne i artikel 29, 30 og 32.

2. For at sikre en ensartet anvendelse af stk. 1 vurderes spørgsmålet om ligeværdighed af Kommissionen i samarbejde med medlemsstaterne og afgøres af Kommissionen efter proceduren i artikel 48, stk. 2. Indtil Kommissionen har truffet afgørelse herom, kan medlemsstaterne vurdere spørgsmålet om

ligeværdighed, jf. stk. 1, i nærværende artikel eller henholde sig til andre medlemsstaters vurderinger. Beslutter Kommissionen, at ligeværdighedskriteriet i stk. 1 ikke er opfyldt, kan den i en passende overgangsperiode tillade de pågældende revisorer eller revisionsfirmaer at fortsætte deres revisionsvirksomhed i overensstemmelse med den relevante medlemsstats krav.

3. Medlemsstaterne meddeler Kommissionen:

- a) deres vurdering af spørgsmålet om ligeværdighed, jf. stk. 2, og
- b) hovedindholdet af deres samarbejdsaftaler med tredjelands systemer for offentligt tilsyn, kvalitetssikring samt undersøgelser og sanktioner, jf. stk. 1.

Artikel 47

Samarbejde med kompetente myndigheder i tredjelande

1. Medlemsstaterne kan tillade, at revisionsarbejdsrapporter eller andre dokumenter, der indehaves af revisorer eller revisionsfirmaer, som de har godkendt, overføres til de kompetente myndigheder i et tredjeland, såfremt:

- a) disse revisionsarbejdsrapporter eller andre dokumenter vedrører revision af virksomheder, der har udstedt værdipapirer i dette tredjeland eller indgår i en koncern, der udarbejder lovpligtige konsoliderede regnskaber i dette tredjeland
- b) overførslen finder sted via de kompetente myndigheder i hjemlandet til de kompetente myndigheder i tredjelandet og på deres anmodning
- c) de kompetente myndigheder i tredjelandet opfylder kriterier, som er blevet kendt tilstrækkelige i henhold til stk. 3
- d) der foreligger arbejdsaftaler på grundlag af gensidighed mellem de involverede kompetente myndigheder
- e) videregivelsen af personoplysninger til tredjelandet sker i overensstemmelse med kapitel IV i direktiv 95/46/EF.

2. Med de arbejdsaftaler, hvortil der henvises i stk. 1, litra d), sikres det:

- a) at de kompetente myndigheder retfærdiggør formålet med anmodningen om revisionsarbejdsrapporter og andre dokumenter
- b) at de personer, der er eller har været ansat i de kompetente myndigheder i tredjelandet, og som modtager oplysningerne, er underlagt tavshedspligt

c) at tredjelandets kompetente myndigheder kun anvender revisionsarbejdspapirer og andre dokumenter til udførelsen af deres funktion inden for offentligt tilsyn, kvalitetssikring og undersøgelser, der opfylder kriterier svarende til kriterierne i artikel 29, 30 og 32

d) at anmodningen fra et tredjelandets kompetente myndighed om revisionsarbejdspapirer eller andre dokumenter, der indehaves af en revisor eller et revisionsfirma, kan afvises,

— hvis udleveringen af disse arbejdsrapporter eller dokumenter kan skade Fællesskabets eller den anmodede medlemsstats suverænitet, sikkerhed eller offentlige orden, eller

— hvis der allerede er indledt retsforfølgning vedrørende de samme handlinger og over for de samme personer ved den anmodede medlemsstats myndigheder.

3. Hvorvidt de i stk. 1, litra c), nævnte kriterier er tilstrækkelige, afgøres af Kommissionen efter proceduren i artikel 48, stk. 2, for at lette samarbejdet mellem de kompetente myndigheder. Vurderingen af kriteriernes tilstrækkelighed foretages i samarbejde med medlemsstaterne på grundlag af kriterierne i artikel 36 eller et udgangspunkt med reelt tilsvarende resultat. Medlemsstaterne træffer de foranstaltninger, der er nødvendige for at overholde Kommissionens afgørelse.

4. I ekstraordinære tilfælde kan medlemsstaterne uanset stk. 1 tillade, at revisorer og revisionsfirmaer, som de har godkendt, overfører revisionsarbejdsrapporter og andre dokumenter direkte til de kompetente myndigheder i et tredjeland, såfremt:

a) de kompetente myndigheder i tredjelandet allerede har indledt undersøgelser

b) overførslen ikke er i strid med revisorers og revisionsfirmaers forpligtelser i forbindelse med overførsel af revisionsarbejdsrapporter og andre dokumenter til den kompetente myndighed i deres hjemland

c) der foreligger arbejdsaftaler med dette tredjelandets kompetente myndigheder, der giver medlemsstatens kompetente myndigheder gensidig, direkte adgang til tredjelandets revisionsfirmaers revisionsarbejdsrapporter og andre dokumenter

d) den kompetente myndighed i tredjelandet, der fremsætter anmodningen, på forhånd underretter den kompetente myndighed for revisoren eller revisionsfirmaet om enhver direkte anmodning om oplysninger med anførelse af årsagen hertil

e) de i stk. 2 nævnte betingelser er opfyldt.

5. Kommissionen kan efter proceduren i artikel 48, stk. 2, specificere de i stk. 4 i nærværende artikel omtalte ekstraordinære tilfælde, for at lette samarbejdet mellem de kompetente myndigheder og sikre en ensartet anvendelse af stk. 4.

6. Medlemsstaterne underretter Kommissionen om de i stk. 1 og 4 omtalte arbejdsaftaler.

KAPITEL XII

OVERGANGSBESTEMMELSER OG AFSLUTTENDE BESTEMMELSER

Artikel 48

Udvalgsprocedure

1. Kommissionen bistås af et udvalg (i det følgende benævnt »udvalget«).

2. Når der henvises til dette stykke, anvendes artikel 5 og 7 i afgørelse 1999/468/EF, jf. dennes artikel 8.

Perioden i artikel 5, stk. 6, i afgørelse 1999/468/EF fastsættes til tre måneder.

3. Udvalget fastsætter selv sin forretningsorden.

4. Med forbehold af allerede vedtagne gennemførelsesforanstaltninger og bortset fra bestemmelse i artikel 26 indstilles ved udløbet af en periode på to år efter dette direktivs vedtagelse og senest den 1. april 2008 anvendelsen af de af dette direktivs bestemmelser, der kræver vedtagelse af tekniske bestemmelser, ændringer og afgørelser, jf. stk. 2. På forslag af Kommissionen kan Europa-Parlamentet og Rådet forlænge anvendelsen af de pågældende bestemmelser efter proceduren i traktatens artikel 251, og med henblik herpå tager de dem op til vurdering inden udløbet af ovennævnte periode eller inden ovennævnte tidspunkt.

Artikel 49

Ændringer i direktiv 78/660/EØF og direktiv 83/349/EØF

1. Direktiv 78/660/EØF ændres således:

a) I artikel 43, stk. 1, tilføjes følgende nummer:

»15. separat størrelsen af det samlede honorar, der i årets løb er faktureret af revisor eller revisionsfirmaet for lovpligtig revision af årsregnskabet, de samlede honorarer for andre erklæringsopgaver med sikkerhed, de samlede honorarer for skatterådgivning og de samlede honorarer for ikke-revisionsydelser.

Medlemsstaterne kan fastsætte, at dette krav ikke gælder, når selskabet er omfattet af det konsoliderede regnskab, der kræves udarbejdet i henhold til artikel 1 i direktiv 83/349, forudsat at de pågældende oplysninger fremgår af noterne til det konsoliderede regnskab.»

b) Artikel 44, stk. 1, affattes således:

»1. Medlemsstater kan tillade, at de i artikel 11 omhandlede selskaber udarbejder forkortede noter i deres regnskab uden de i artikel 43, stk. 1, nr. 5-12, nr. 14, litra a), og nr. 15 omhandlede oplysninger. Noteerne skal dog for alle berørte poster angive de i artikel 43, stk. 1, nr. 6, omhandlede oplysninger under et.«

c) Artikel 45, stk. 2, affattes således:

»2. Stk. 1, litra b, finder også anvendelse på de i artikel 43, stk. 1, nr. 8, omtalte oplysninger.

Medlemsstaterne kan tillade de i artikel 27 omhandlede selskaber at udelade de i artikel 43, stk. 1, nr. 8, omtalte oplysninger. Medlemsstaterne kan også tillade de i artikel 27 omhandlede selskaber at udelade de i artikel 43, stk. 1, nr. 15, omtalte oplysninger, forudsat at disse indsendes til det offentlige tilsynssystem, jf. artikel 32 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (*), når dette forlanges af et sådant offentligt tilsynssystem.

(*) EUT L 157 af 9.6.2006, s. 87.»

2) I artikel 34 i direktiv 83/349/EØF tilføjes følgende nummer:

»16. separat størrelsen af det samlede honorar, der i årets løb er faktureret af revisor eller revisionsfirmaet for lovpligtig revision af det konsoliderede regnskab, de samlede honorarer for andre erklæringsopgaver med sikkerhed, de samlede honorarer for skatterådgivning og de samlede honorarer for ikke-revisionsydelse.«

Artikel 50

Ophævelse af direktiv 84/253/EØF

Direktiv 84/253/EØF ophæves med virkning fra 29. juni 2006. Henvisninger til det ophævede direktiv betragtes som henvisninger til nærværende direktiv.

Artikel 51

Overgangsbestemmelse

Revisorer eller revisionsfirmaer, der godkendes af medlemsstaternes kompetente myndigheder i overensstemmelse med

direktiv 84/253/EØF, før de i artikel 53, stk. 1, omtalte bestemmelser træder i kraft, betragtes som godkendt i overensstemmelse med nærværende direktiv.

Artikel 52

Minimumsharmonisering

De medlemsstater, der kræver lovpligtig revision, kan fastsætte strengere krav, medmindre andet fremgår af dette direktiv.

Artikel 53

Gennemførelse

1. Medlemsstaterne vedtager og offentliggør senest 29. juni 2008 de bestemmelser, der er nødvendige for at efterkomme dette direktiv. De underretter omgående Kommissionen herom.

2. Disse love og bestemmelser skal ved vedtagelsen indeholde en henvisning til dette direktiv eller skal ved offentliggørelsen ledsages af en sådan henvisning. De nærmere regler for henvisningen fastsættes af medlemsstaterne.

3. Medlemsstaterne meddeler Kommissionen teksten til de vigtigste nationale retsforskrifter, de udsteder på direktivets område.

Artikel 54

Ikrafttræden

Dette direktiv træder i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Artikel 55

Adressater

Dette direktiv er rettet til medlemsstaterne.

Udfærdiget i Strasbourg, den 17. maj 2006.

På Europa-Parlamentets vegne

J. BORRELL FONTELLES

Formand

På Rådets vegne

H. WINKLER

Formand

II

(Retsakter hvis offentliggørelse ikke er obligatorisk)

KOMMISSIONEN

KOMMISSIONENS HENSTILLING

af 16. maj 2002

Revisors uafhængighed i EU: Grundlæggende principper

(meddelt under nummer K(2002) 1873)

(EØS-relevant tekst)

(2002/590/EF)

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER —

som henviser til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, særlig artikel 211, andet led, og

ud fra følgende betragtninger:

- (1) Revisors uafhængighed er af fundamental betydning for offentlighedens tillid til revisionsberetninger. Det øger troværdigheden af offentliggjorte finansielle oplysninger og er afgørende for investorer, kreditorer, ansatte og andre interessenter i virksomhederne i EU. Dette gælder specielt, når selskabets virksomhed er af interesse for almenheden (f.eks. børsnoterede selskaber, kreditinstitutter, forsikringselskaber, investeringsforeninger og investeringsfirmaer).
- (2) Uafhængighed er også revisorprofessionens vigtigste middel til at vise offentligheden og tilsynsmyndighederne, at revisorerne og revisionsfirmaerne opfylder deres opgave på et niveau, der opfylder fastsatte etiske principper, specielt principperne om integritet og objektivitet.
- (3) I Rådets direktiv 84/253/EØF⁽¹⁾ om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber, fastsættes de minimumskvalifikationer, der kræves af personer, som foretager lovpligtig revision.

- (4) Artikel 24 og 25 i direktivet fastsætter, at medlemsstaterne skal foreskrive, at revisorer ikke må foretage lovpligtig revision, hverken på egen hånd eller på vegne af et revisionsfirma, med mindre de er uafhængige. Artikel 26 i direktivet fastsætter, at medlemsstaterne skal sikre, at autoriserede revisorer kan pålægges passende sanktioner, såfremt de ikke udfører revisionen på en uafhængig måde. Ifølge artikel 27 i direktivet skal medlemsstaterne endvidere sikre, at i det mindste aktionærer og selskabsdeltagere i et revisionselskab ikke griber ind i udførelsen af en revision på en måde, som vil kunne indvirke på uafhængigheden hos den fysiske person, der i revisionselskabets navn udfører revision. Dette krav gælder også for de medlemmer af selskabernes administrations-, ledelses- eller tilsynsorgan, der ikke personligt er anerkendt som revisorer.

- (5) Medlemsstaternes nationale regler om revisors uafhængighed er i øjeblikket forskellige i flere henseender, f.eks.: den vilte af personer, som kræves om uafhængighed gælder for risiciene for, at revisors uafhængighed kan sættes over styr som følge af forbindelserne mellem revisor, revisionsfirmaet og en ejer af revisionsfirmaet, som ikke er revisor, og en revisionsklient, bør vurderes i forhold til afsnit A.2, der handler om, og afsnit B.1 og B.2, der vedrører de finansielle og/eller forretningsmæssige forbindelser, som kan forekomme imellem dem. Denne situation gør det vanskeligt at give investorer og andre interessenter i virksomheder i EU en ensartet garanti for, at revisor udfører sit arbejde uafhængigt overalt i EU.

⁽¹⁾ EFT L 126 af 12.5.1984, s. 20.

- (6) I øjeblikket findes der ikke internationalt anerkendte etiske standarder for revisors uafhængighed, der kan anvendes som retningslinje for nationale regler om uafhængighed i hele EU.
- (7) Spørgsmålet om revisors uafhængighed blev behandlet i Kommissionens grønbog fra 1996 ⁽¹⁾ om »Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i Den Europæiske Union«, som blev støttet af Rådet, Det Økonomiske og Sociale Udvalg og Europa-Parlamentet. Som følge af Kommissionens meddelelse fra 1998, »Lovpligtig revision i EU: vejen frem« ⁽²⁾ oprettedes EU's revisionsudvalg. Dette udvalg gjorde spørgsmålet om revisors uafhængighed til et af sine prioriterede arbejdsområder. Endelig understreger Kommissionens meddelelse »EU's regnskabsstrategi: Vejen frem« ⁽³⁾ vigtigheden af, at der foretages lovpligtig revision på et ensartet højt niveau overalt i EU, herunder en fælles approach til professionelle etiske standarder.
- (8) Dette initiativ om revisors uafhængighed gælder for revisorstanden i EU som helhed. Det sigter på at opstille retningslinjer for medlemsstaternes krav om revisors uafhængighed overalt i EU.
- (9) Der var enighed i revisionsudvalget om, at hver medlemsstat bør give revisorer, tilsynsmyndigheder og offentligheden et alment kendskab til kravet om uafhængighed gennem anvendelse af grundlæggende principper. Således kan de fakta og omstændigheder, som truer revisors uafhængighed, fortolkes og behandles ens i hele EU. Forekomsten af sådanne principper bør også bidrage til at skabe ens konkurrencevilkår for præstering af lovpligtige revisionstjenester på det indre marked. Principperne bør være udtømmende, strenge, robuste, gennemførlige og rimelige. De bør fortolkes og anvendes på en ensartet måde af brancheorganisationer, tilsynsmyndigheder og regelfastsættende organer såvel som af revisorer, deres klienter og andre berørte parter.
- (10) Revisionsudvalget blev også enig om at bygge videre på dette initiativ for at udvikle fælles standarder om uafhængighed. Dette vil bidrage til at skabe et fælles kapitalmarked i EU som skitseret i handlingsplanen for finansielle tjenesteydelser ⁽⁴⁾ og godkendt af Det Europæiske Råd i Stockholm ⁽⁵⁾. Mens arbejdet med at tilvejebringe harmonisering fortsætter, bør medlemsstaterne imidlertid selv fastsætte nationale regler om uafhængighed som supplement til EU's grundlæggende principper. Disse regler bør specielt gælde for lovpligtig revision af virksomheder, der opererer i regulerede brancher. Medlemsstaterne kan også beslutte at kræve, at de standarder om uafhængighed, der gælder for børsnoterede selskaber, også skal gælde for ikke-børsnoterede selskaber.
- (11) Med hensyn til revisors uafhængighed anbefales en strategi, der baseres på principper, frem for en strategi, der baseres på detaljerede regler, fordi det skaber en robust struktur, inden for hvilken revisorerne skal begrunde deres handlinger. Det giver også revisionsbranchen og de regelfastsættende organer den fleksibilitet, der er nødvendig for at reagere hurtigt og effektivt på nye udviklinger i forretningsverdenen og på revisionsområdet. Samtidig undgås et meget formalistisk og strengt syn på, hvad der er tilladt og ikke tilladt, som kan forekomme i et regelbaseret system. En approach, der er baseret på principper, kan tackle de næsten uendelige variationer af omstændigheder, som i praksis opstår i de forskellige retsregler i EU. Derfor opfylder en strategi, der er baseret på principper, bedre behovene på de europæiske kapitalmarkeder og også de små og mellemstore virksomheders behov.
- (12) Fordelene ved at beskytte revisors uafhængighed er, at det skaber effektivitet og andre positive effekter, som i sidste ende bidrager til den overordnede effektivitet på kapitalmarkederne. At opretholde revisors uafhængighed skaber på den anden side en række ekstraomkostninger, som skal bæres af de forskellige parter. Det drejer sig om omkostninger til udvikling, opretholdelse og gennemførelse af foranstaltninger for at beskytte uafhængigheden. Når medlemsstaterne og de regelfastsættende organer forsøger at pålægge revisorerne en vis beskyttelsesforanstaltning, bør de tage hensyn til de forventede omkostninger og fordele under forskellige omstændigheder. F.eks. kan en given beskyttelsesforanstaltning medføre store offentlige fordele til en beskedent omkostning, når den anvendes i forbindelse med revision af foretagender af almen interesse. Men hvis den anvendes i forbindelse med revision af et lille selskab af forholdsvis lille almen interesse, kan den samme beskyttelsesforanstaltning resultere i omkostninger, der ikke står i et rimeligt forhold til de fordele, som den medfører for brugerne af selskabets regnskaber.

⁽¹⁾ EFT C 321 af 28.10.1996, s. 1.

⁽²⁾ EFT C 143 af 8.5.1998, s. 12.

⁽³⁾ KOM(2000) 359 af 13.6.2000.

⁽⁴⁾ KOM(1999) 232 af 11.5.1999.

⁽⁵⁾ Formandskabets konklusioner, Det Europæiske Råd i Stockholm, 23. og 24. marts 2001.

- (13) At fastsætte grundlæggende principper er ikke i sig selv tilstrækkeligt til at sikre offentlighedens tillid til, at revisorerne i EU anvender rigtige standarder for integritet og uafhængighed. Passende kvalitetssikringssystemer er nødvendige for at kontrollere, at principperne anvendes korrekt af revisorerne i EU. I Kommissionens henstilling om kvalitetskontrol af lovpligtig revision i EU ⁽¹⁾ opereres der i denne forbindelse med ekstern kvalitetskontrol af revisorer, herunder kontrol med, at de følger standarderne om uafhængighed. Sådanne kvalitetssikringssystemer bør underkastes offentlig kontrol.

- (14) Denne henstilling er et vigtigt skridt på vejen mod at sikre kvalitet i revisionen. Der kan være behov for yderligere initiativer. Kommissionen agter at fremlægge en bredere revisionsstrategi, hvori der tages stilling til emner som for eksempel brugen af International Standards on Auditing (ISA), oprettelse af et offentligt tilsyn med revisorstanden og revisionsudvalgenes rolle.

- (15) I denne henstilling lægges der vægt på revisorstandens ansvar for at opretholde revisors uafhængighed. Hvis denne henstilling ikke medfører den ønskede harmonisering, agter Kommissionen at undersøge situationen tre år efter vedtagelsen af denne henstilling under hensyntagen til den internationale udvikling. Undersøgelsen skal især fokusere på, hvilken virkning denne henstilling har haft på revisors uafhængighed i tilfælde, hvor revisor har ydet anden bistand til revisionsklienter.

- (16) I revisionsudvalget og i kontaktudvalget for regnskabsdirektiverne er der almindelig enighed om de grundlæggende principper i denne henstilling.

- (17) Denne henstilling giver en ramme, inden for hvilken de generelle spørgsmål vedrørende revisors uafhængighed kan tackles. I afsnit A anføres de overordnede krav til revisors uafhængighed, ligesom det diskuteres, hvilke personer reglerne om uafhængighed bør gælde for. I afsnit B behandles en række særlige omstændigheder, under hvilke uafhængigheden kan trues, og der gives vejledning om de foranstaltninger, en revisor bør træffe for at mindske sådanne trusler i relation til en bestemt

lovpligtig revision. Det bør bemærkes, at formålet med afsnit B ikke er at give en udtømmende liste over alle de omstændigheder, hvor der kan opstå trusler mod revisors uafhængighed, men at påpege, at revisor bør være opmærksom på sådanne trusler og træffe alle nødvendige foranstaltninger i overensstemmelse med principperne og retningslinjerne i denne henstilling. De grundlæggende principper i afsnit A og de vigtigste beskyttelsesforanstaltninger, der angives i afsnit B for særlige omstændigheder, er omtalt i et bilag, der indeholder relevante forklaringer og vejledning. Vigtige termer er defineret i bilaget —

HENSTILLER:

at følgende grundlæggende principper gennemføres i regler, standarder og/eller forskrifter om revisors uafhængighed i Den Europæiske Unions medlemsstater:

A. GENEREL RAMME

Ved udførelsen af en lovpligtig revision ^(*) skal revisor ⁽²⁾ være uafhængig af sin revisionsklient ^(*), både intellektuelt og i det ydre. Revisor bør ikke foretage en lovpligtig revision, hvis der er finansielle forbindelser, forretningsforbindelser, ansættelsesforbindelser eller andre forbindelser mellem revisor og hans klient (herunder visse øvrige tjenesteydelser, der præsteres til revisionsklienten), som en fornuftig og informeret tredjepart ville anse for at kompromittere revisors uafhængighed.

1. Objektivitet, integritet og uafhængighed

- 1) Objektivitet og faglig integritet bør være de dominerende principper, som en revisor baserer sin revisionsberetning på. Den vigtigste måde, hvorpå revisor kan vise offentligheden, at en lovpligtig revision udføres i overensstemmelse med disse principper, er ved at handle, og ses handle, uafhængigt.
- 2) Objektivitet (som en sindstilstand) kan ikke underkastes en ekstern kontrol, og integritet kan ikke bedømmes på forhånd.
- 3) Principperne og reglerne om revisors uafhængighed bør gøre det muligt for en fornuftig og informeret tredjepart at vurdere de procedurer og foranstaltninger, som revisor anvender for at undgå eller identificere kendsgerninger og omstændigheder, der indebærer en trussel eller risiko for hans objektivitet.

^(*) Se glossar.

⁽²⁾ Se glossar. Ved »revisor« forstår fysiske eller juridiske personer eller andre virksomheder, firmaer eller partnerskaber, som i henhold til bestemmelserne af 8. selskabsretlige direktiv 84/253/EØF, har fået tilladelse fra medlemsstaternes myndigheder til at udføre lovpligtig revision.

⁽¹⁾ KOM(2000) 3304 af 15.11.2000.

2. Ansvar og rækkevidde

- 1) Det er revisors ansvar at sikre, at kravet om revisors uafhængighed opfyldes.
- 2) Kravet om uafhængighed gælder for
 - a) revisor selv og
 - b) dem, som er i stand til at påvirke resultatet af den lovpligtige revision.
- 3) De, som er i stand til at påvirke resultatet af den lovpligtige revision, er
 - a) alle personer, som er direkte involveret i den lovpligtige revision (projektgruppen (*)), herunder
 - i) revisionspartnere (*), revisionschefer og revisionspersonale (revisionsgruppen (*))
 - ii) personale fra andre faggrupper, der er involveret i revisionsopgaven (f.eks. advokater, aktuarer, skattespecialister, IT-specialister og specialister i finansstyring)
 - iii) personer, der udfører kvalitetskontrol eller har direkte tilsyn med revisionsopgaven
 - b) alle personer, som indgår i kommandokæden (*) for den lovpligtige revision inden for revisionsfirmaet (*) eller et netværk (*), som firmaet er medlem af
 - c) alle personer i revisionsfirmaet eller dets netværk, der som følge af andre omstændigheder kan være i stand til at øve indflydelse på den lovpligtige revision.

3. Faktorer, der kan bringe uafhængigheden i fare

- 1) Revisors uafhængighed kan bringes i fare af forskellige faktorer, f.eks. egeninteresse, selvrevision, partiskhed, fortrolighed eller tillid og intimidering.
- 2) Hvor stor risikoen er for, at revisors uafhængighed kompromitteres, bestemmes ved at se på, hvor vægtige (enkeltvis eller kombineret) disse faktorer er, og hvordan de indvirker på revisors uafhængighed. Til bestemmelse heraf er det nødvendigt at se på de særlige omstændigheder ved den pågældende lovpligtige revision.
- 3) Ved en vurdering af risiciene for revisors uafhængighed bør der tages passende hensyn til:

- a) de tjenester, der er ydet til revisionsklienten i de foregående år, og de forbindelser, der eksisterede med revisionsklienten inden overdragelsen af revisionsopgaven
- b) de tjenester, der leveres til revisionsklienten, og forbindelserne med revisionsklienten i løbet af den lovpligtige revision.

4. Beskyttelsessystemer

- 1) Det er nødvendigt at indføre forskellige typer beskyttelsesforanstaltninger — der kan bestå i forbud, restriktioner, andre foranstaltninger og procedurer og offentliggørelse — for at formindske eller eliminere trusler mod revisors uafhængighed (se A.3).
- 2) Eksistensen og effektiviteten af forskellige foranstaltninger har betydning for, hvor stor risikoen er for at sætte uafhængigheden over styr.

4.1. Reviderede selskabers beskyttelsesforanstaltninger

4.1.1. Styringsstrukturens indvirkning på vurderingen af risikoen for afhængighed

Revisor bør undersøge, om den reviderede virksomheds styringsstruktur indebærer beskyttelsesforanstaltninger til at mindske trusler mod hans uafhængighed, og hvordan disse beskyttelsesforanstaltninger anvendes. Blandt sådanne beskyttelsesforanstaltninger kan nævnes:

- 1) revisor udnævnes af andre personer end den reviderede virksomheds ledelse
- 2) tilsyn og kommunikation i den reviderede virksomhed vedrørende den lovpligtige revision og andre tjenester, der leveres til virksomheden af revisionsfirmaet eller dets netværk.

4.1.2. Kontrolorganets involvering

- 1) Når en virksomhed af offentlig interesse har et kontrolorgan (jf. A.4.1.1), bør revisor mindst én gang om året
 - a) skriftligt informere kontrolorganet om:
 - i) den samlede sum af honorarer, som han, revisionsfirmaet og medlemmerne i dets netværk har faktureret revisionsklienten og dennes tilknyttede selskaber tjenesteydelser i rapporteringsperioden. Summen bør opdeles på fire brede tjenestekategorier: Lovpligtige revisionstjenester, yderligere forsikringstjenester (*),

(*) Se glossar.

skatterådgivning og andre tjenesteydelser uden for revisionen. Kategorien af øvrige tjenesteydelser uden for revisionen bør yderligere opdeles i underkategorier, i det omfang de inkluderede poster væsentligt adskiller sig fra hinanden. Med opdelingen i underkategorier bør der som minimum oplyses om honorarer for finansiell informationsteknologi, intern revision, vurdering samt tjenesteydelser i forbindelse med retstvister og rekruttering. For hver (under)kategori bør der foretages en særskilt analyse af de fakturerede og aftalte beløb samt eksisterende forslag eller tilbud om fremtidige tjenestekontrakter

- ii) de relationer, der eksisterer mellem ham selv, revisionsfirmaet og medlemsfirmaerne i dets netværk (*) og revisionsklienten og dennes tilknyttede selskaber, og som han tror kunne påvirke hans uafhængighed og objektivitet

iii) indførte beskyttelsesforanstaltninger

- b) skriftligt bekræfte, at han efter sin bedste faglige vurdering er uafhængig i overensstemmelse med de lovbestemte og faglige krav, og at hans objektivitet ikke er kompromitteret, eller, hvis dette ikke er tilfældet, erklære, at han er bange for, at hans uafhængighed og objektivitet er truet
 - c) bestræbe sig på at diskutere disse spørgsmål med revisionsklientens kontrolorgan.
- 2) Hvis andre revisionsklienter end virksomheder af interesse for offentligheden har et kontrolorgan, bør revisor overveje, om tilsvarende foranstaltninger er hensigtsmæssige.

4.2. Kvalitetssikring

Kvalitetssikringssystemer, der opfylder minimumskravene i Kommissionens henstilling om »Kvalitetssikring af lovpligtig revision i EU«⁽¹⁾, er nødvendige mekanismer, der bidrager til at sikre, at revisor overholder uafhængighedskravet på medlemsstatsniveau.

4.3. Revisors generelle beskyttelsesforanstaltninger

4.3.1. Revisionsfirmaer: ejerskab og kontrol

Hvis revisor er et revisionsfirma, skal mindst et flertal af firmaets stemmerettigheder (50 % + 1 stemme) indehaves af personer, der er autoriseret til at udføre lovpligtig revision i Den Europæiske Union (revisorer⁽²⁾). Revisors vedtægter bør

indeholde bestemmelser, der garanterer, at en ejer, der ikke er revisor, ikke kan få kontrol over revisionsfirmaet⁽³⁾.

4.3.2. Revisionsfirmaets interne beskyttelsessystem

- 1) Revisor bør indføre og opretholde et beskyttelsessystem, som er en integrerende del af hans ledelsesstruktur og interne kontrolstruktur for hele firmaet.
- 2) Et sådant systems virkemåde bør dokumenteres, så det kan omfattes af kvalitetssikringssystemer (jf. A.4.2).
- 3) Generelt bør et revisionsfirmas beskyttelsessystem indeholde følgende:
 - a) en politik for uafhængighed, der er formuleret skriftligt, og som definerer de gældende normer for uafhængighed, identificerer trusler mod uafhængighed og indeholder bestemmelser om sikkerhedsforanstaltninger i forbindelse hermed
 - b) en aktiv og hurtig kommunikation af denne politik — og ændringer af den — til alle partnere, ledere og ansatte, herunder regelmæssig uddannelse herom
 - c) hensigtsmæssige procedurer, som partnerne, lederne og de ansatte skal følge for at opfylde normerne for uafhængighed, både i det løbende arbejde og under særlige omstændigheder
 - d) udpegning af personer, der arbejder med revision på topniveau (partnere), og som er ansvarlige for opdatering af politiken, for hurtig kommunikation af denne opdatering og for tilsyn med, at beskyttelsessystemet fungerer tilfredsstillende

- e) dokumentation om hver enkelt revisionsklient, i hvilken man sammenfatter de konklusioner, der er draget på grundlag af vurderingen af truslerne mod revisors uafhængighed og den hermed forbundne vurdering af risikoen for at miste uafhængigheden. Dokumentationen bør indeholde ræsonnementet for disse konklusioner. Hvis der noteres store trusler, bør dokumentationen indeholde en sammenfatning af de foranstaltninger, der blev vedtaget — eller skal vedtages — for at undgå eller eliminere risikoen for at miste uafhængigheden eller i det mindste reducere den til et passende niveau

(*) Se glossar.

(1) KOM(2000) 3304 af 15.11.2000.

(2) Ved revisors forstås særligt i dette afsnit fysiske eller juridiske personer eller andre virksomheder, firmaer eller partnerskaber, som i henhold til bestemmelserne af 8. selskabsretlige direktiv 84/253/EØF, har fået tilladelse fra medlemsstaternes myndigheder til at udføre lovpligtig revision.

(3) Dette stykke gælder ikke for et revisionsfirma, hvor den relevante medlemsstat i overensstemmelse med artikel 2, stk. 1, nr. ii), andet punktum, i ottende direktiv, ikke kræver, flertallet af stemmerettighederne indehaves af revisorer, og hvor alle aktier er noteret på navn og kun kan overføres efter aftale med firmaet og/eller med godkendelse fra den nationale myndighed, der er kompetent til at godkende revisorer.

f) intern kontrol af overholdelsen af beskyttelsespolitikken.

5. Offentliggørelse af honorarer

- 1) Hvis en revisor eller — når revisor er en fysisk person — et firma, i hvilket han indgår eller er partner, har modtaget honorarer fra en revisionsklient for tjenester (revisionstjenester og andre tjenester), der er præsteret i løbet af klientens regnskabsperiode, bør alle disse honorarer offentliggøres på en passende måde.
- 2) Medlemsstaterne eller deres tilsynsorganer bør kræve, at honorarerne offentliggøres, hvis en revisionsklients reviderede regnskaber skal offentliggøres i overensstemmelse med deres nationale regler.
- 3) De samlede indtægter i form af honorarer bør opdeles på fire kategorier: lovpligtige revisionstjenester, yderligere forsikringstjenester, skatterådgivning og andre tjenesteydelser uden for revisionen. Honorarer for øvrige tjenesteydelser uden for revisionen bør yderligere opdeles i underkategorier, hvis de indeholder poster, der er væsentligt forskellige fra hinanden. I denne opdeling af underkategorier bør der som minimum oplyses om honorarer for finansiel informationsteknologi, intern revision, vurdering samt tjenesteydelser i forbindelse med retstvister og rekruttering. For hver post i en (under)kategori bør det tilsvarende tal for den foregående regnskabsperiode også angives. Desuden bør der oplyses om procentandelen for (under)kategoriene.
- 4) Når det drejer sig om en lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber, bør de honorarer, som revisor og medlemmerne i dennes netværk har modtaget for tjenester, som de har præsteret til revisionsklienten og dennes konsoliderede enheder, offentliggøres på tilsvarende måde.

B. SÆRLIGE OMSTÆNDIGHEDER

1. Finansielle interesser

- 1) En faktisk eller forestående, direkte eller indirekte finansiell interesse i revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder, inklusive derivater, der står i direkte forbindelse hermed, kan true revisors uafhængighed, hvis denne interesse tilhører den revisor eller en anden person, der er i

stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision (person som defineret i A.2).

Revisor skal vurdere betydningen af sådanne potentielle problemer, undersøge om der findes muligheder for at mindske den dermed forbundne risiko for revisors uafhængighed og tage alle nødvendige forholdsregler. Dette kan indebære, at en revisor nægtes adgang til eller udelukkes fra at deltage i revisionen eller revisionsgruppen. Revisor bør i videst muligt omfang — især når der er tale om klienter, hvis virksomhed er af interesse for offentligheden — inddrage kontrolorganet i processen.

- 2) En finansiell interesse i revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder strider imod revisors uafhængighed, såfremt
 - a) revisor, revisionsfirmaet eller andre deltagere i projektgruppen eller kommandokæden, eller en partner i firmaet eller firmaets netværk, som arbejder i et »kontor«^(*), der deltager i en væsentlig del af revisionsopgaven, besidder
 - i) en direkte finansiell interesse i revisionsklienten eller
 - ii) en indirekte finansiell interesse i revisionsklienten, som er væsentlig for en af parterne, eller
 - iii) en (direkte eller indirekte) finansiell interesse i klientens tilknyttede virksomheder, som er væsentlig for en af parterne
 - b) en anden person som defineret i A.2 besidder en (direkte eller indirekte) finansiell interesse i revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder, som er væsentlig for en af parterne.

Derfor bør de involverede personer ikke have sådanne finansielle interesser. Hvis en person erhverver en sådan interesse på grund af en ekstern begivenhed (f.eks. ved arv, gave eller fusion), skal den afhændes hurtigst muligt, dog senest én måned efter, at personen har fået kendskab til og ret til at afhænde den finansielle interesse. I mellemtiden er der behov for yderligere sikring af revisors uafhængighed. Heri kunne indgå en sekundær gennemgang af den relevante persons revisionsarbejde, eller den pågældende kunne udelukkes fra at deltage i væsentlige beslutninger vedrørende den lovpligtige revision af klienten.

- 3) Revisors uafhængighed kan også bringes i fare på grund af en tilsyneladende ubetydelig finansiell interesse i en revisionsklient eller dennes tilknyttede virksomheder. Risikoen forøges, muligvis til et uacceptabelt niveau, hvis denne interesse ikke erhverves eller indehaves på almindelige kommercielle betingelser afhændes på »arm's length-basis«. Det er revisors ansvar at vurdere den risiko, som skyldes en sådan interesse, og at sikre, at der tages passende forholdsregler for at mindske denne.

^(*) Se glossar.

2. Forretningsforbindelser

- 1) Forretningsforbindelser mellem revisor, revisionsfirmaet eller andre personer, der er i stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision (en person som defineret i A.2), på den ene side og revisionsklienten, dennes tilknyttede virksomheder eller ledelse på den anden side kan bringe revisors uafhængighed i fare gennem egeninteresse, påvirkning eller intimidering.
- 2) Forretningsforbindelser eller forpligtelser til at etablere sådanne forbindelser bør forbydes, medmindre forbindelsen indgår i den normale virksomhed og ikke udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed.

Især når der er tale om klienter af interesse for offentligheden, bør revisor og revisionsklientens kontrolorgan diskutere eventuelle tilfælde, hvor der er tvivl om, hvorvidt en forretningsforbindelse er et led i den normale virksomhed og er uvæsentlig i forhold til revisors uafhængighed.

- 3) Stk. 1 og 2 gælder ikke for lovpligtige revisionstjenester. Imidlertid bør hverken revisionsfirmaet eller firmaer, der indgår i dets netværk yde lovpligtige revisionstjenester til

- a) en ejer af revisionsfirmaet
- b) en tilknyttet virksomhed af en sådan ejer, hvis ejeren er i stand til at øve indflydelse på beslutningsprocessen i revisionsfirmaet, der påvirker dens funktion inden for den lovpligtige revision
- c) en virksomhed, hvor en person med tilsyns- eller ledelsesansvar kan øve indflydelse på beslutningsprocessen i revisionsfirmaet, som kan påvirke dens lovpligtige revisionsfunktion⁽¹⁾.

3. Beskæftigelse hos revisionsklienten

- 1) Det bør ikke være tilladt for en person, der er i stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision, at have dobbeltbeskæftigelse i både revisionsfirmaet (en person som defineret i A.2), revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder. Udstationering af medarbejdere⁽²⁾ til en revisionsklient eller en af dennes tilknyttede virksomheder betragtes ligeledes som dobbelt beskæftigelse. Hvis en ansat

i et revisionsfirma, der har arbejdet som udstationeret hos en revisionsklient, bliver tilknyttet ved den lovpligtige revision af denne klient, bør denne person ikke have revisionsansvar for funktioner eller aktiviteter, som han skulle udføre eller kontrollere under den forudgående udstationering (se også B.5).

- 2) Hvis et medlem af projektgruppen står over for at skulle forlade revisionsfirmaet for at påtage sig en stilling hos en revisionsklient, bør det i revisionsfirmaets politikker og procedurer (se A4.3) fastsættes

- a) at der stilles krav om, at medlemmerne af en projektgruppe omgående underretter revisionsfirmaet om tilfælde, hvor de potentielt kan komme i ansættelsesforhold hos revisionsklienten

- b) at et sådant medlem af projektgruppen omgående fjernes fra revisionsopgaven

- c) at der omgående foretages en undersøgelse af det revisionsarbejde, som det udtrædende eller tidligere medlem af projektgruppen har foretaget under den nuværende og/eller i givet fald seneste revision. Denne undersøgelse bør foretages af en revisionsmedarbejder med høj rang. Hvis den person, der ansættes hos klienten er revisionspartner eller projektleder, bør undersøgelsen udføres af en revisionspartner, der ikke har deltaget i revisionsarbejdet (hvis revisionsfirmaets størrelse gør, at det ikke har en partner, som ikke var involveret i revisionsarbejdet, kan det bede den anden revisor udføre undersøgelsen eller henvende sig til sit faglige tilsynsorgan).

- 3) Hvis et tidligere medlem af projektgruppen eller en person inden for kommandokæden er blevet ansat hos en revisionsklient, bør det gennem revisionsfirmaets politikker og procedurer tilsikres, at der ikke længere findes væsentlige forbindelser mellem firmaet og personen. Dette omfatter følgende

- a) uanset om personen tidligere deltog i revisionsarbejdet, skal alle kapitalbalancer og øvrige finansielle interesser afsluttes (herunder fratrædelsesordninger), medmindre disse er opstået i overensstemmelse med fastlagte ordninger, der ikke kan påvirkes af tilbageværende forbindelser mellem personen og revisionsfirmaet

- b) personen må hverken reelt eller tilsyneladende deltage i revisionsfirmaets erhvervmæssige eller faglige aktiviteter.

⁽¹⁾ Stk. 3, litra a) og b), gælder ikke for et revisionsfirma, hvor den relevante medlemsstat i overensstemmelse med artikel 2, stk. 1, nr. ii), andet punktum, i ottende direktiv, ikke kræver, flertallet af stemmerettighederne indehaves af revisorer, og hvor alle aktier er noteret på navn og kun kan overføres efter aftale med firmaet og/eller med godkendelse fra den nationale myndighed, der er kompetent til at godkende revisorer, såfremt et sådant revisionsfirmas revisionsklient ikke er i stand til at øve indflydelse på beslutningsprocessen i firmaet på en sådan måde, at dets funktion inden for lovpligtig revision påvirkes.

⁽²⁾ En medarbejder, der er ansat i henhold til en udstationeringsaftale, arbejder under klientens direkte tilsyn og skaber ikke regnskabstransaktioner eller data, som ikke skal gennemgås eller godkendes af klienten.

- 4) Hvis en central revisionspartner forlader revisionsfirmaet for at tiltræde en central ledelsesstilling (*), vurderes truslen mod hans uafhængighed til at være for stor. Derfor bør der forløbe mindst to år, før en central revisionspartner kan tiltræde en central ledelsesstilling.

4. Ledelses- eller tilsynsrolle hos revisionsklienten

- 1) En person, som er i stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovpålagte revision (en person som defineret i A.2), bør ikke indgå i et ledelsesorgan (f.eks. bestyrelsen) eller tilsynsorgan (f.eks. revisions- eller tilsynsudvalg) hos en revisionsklient. Personen bør heller ikke være medlem af et sådant organ hos en virksomhed, som direkte eller indirekte har over 20 % af stemmerettighederne i klienten, eller hvori klienten direkte eller indirekte har over 20 % af stemmerettighederne.
- 2) Hvis et tidligere medlem af projektgruppen ansættes i ledelses- eller tilsynsfunktion hos en revisionsklient, gælder B.3.3 og 4.

5. Tiltrædelse af stilling i revisionsfirma

Hvis en direktør eller leder hos revisionsklienten er blevet ansat hos revisionsfirmaet, bør denne person ikke tilknyttes projektgruppen i de første to år, efter han har forladt revisionsklienten. Hvis personen indgår i kommandokæden, bør han ikke deltage i væsentlige beslutninger vedrørende en revisionsopgave med denne klient eller et af dennes tilknyttede virksomheder inden for to år, efter at han har forladt revisionsklienten. Dette krav gælder også tidligere ansatte hos revisionsklienten, medmindre de opgaver, som de udførte hos denne, var uvæsentlige for revisionsfunktionen.

6. Slægtskab og andre personlige forbindelser

- 1) En revisor bør ikke påtage sig en revisionsopgave, hvis et af hans familiemedlemmer:
- a) har en ledende stilling hos revisionsklienten
 - b) er i stand til at øve direkte indflydelse på udarbejdelsen af revisionsklientens regnskabsbilag eller regnskaber
 - c) har en finansiell interesse i revisionsklienten (se B.1), medmindre interessen er uvæsentlig

(*) Se glossar.

- d) har en forretningsforbindelse med revisionsklienten (se B.2), medmindre dette falder inden for den normale virksomhed og ikke udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed.

- 2) En medarbejder i et revisionsfirma eller netværk bør ikke indgå i projektgruppen, hvis et af hans nære familiemedlemmer opfylder et eller flere kriterier i stk. 1, litra a) til d), og det samme gælder en revisionspartner, som arbejder på et »kontor«, hvor andre partnere har nære familiemedlemmer, som opfylder disse kriterier.

Der bør træffes passende foranstaltninger for at sikre, at et medlem af kommandokæden ikke deltager i beslutninger, der direkte vedrører revisionsarbejdet, såfremt et af hans nære familiemedlemmer opfylder et eller flere af kriterierne i stk. 1, litra a) til d), eller hvis han arbejder på et »kontor«, hvor andre partnere har nære familiemedlemmer, som opfylder disse kriterier.

- 3) Revisor bør overveje, hvorvidt han eller andre medlemmer af projektgruppen eller kommandokæden eller øvrige personer, der arbejder på et »kontor«, herunder han selv eller en sådan person, har tætte personlige forbindelser, der skaber behov for lignende sikkerhedsforanstaltninger.

- 4) Vurderingen af fakta om en relevant persons nære personlige forbindelser bør baseres på revisors og den pågældendes viden. Personen bør være ansvarlig for at underrette revisor om alle oplysninger og omstændigheder, som kan nødvendiggøre sikkerhedsforanstaltninger for at reducere en urimeligt stor trussel mod uafhængigheden.

7. Andre tjenesteydelser

7.1. Generelt

- 1) Hvis en revisor, et revisionsfirma eller et firma i dets netværk sælger andre tjenesteydelser end revision til en revisionsklient eller til et af dennes tilknyttede virksomheder, skal det sikres i revisors generelle sikkerhedssystem (A4.3), at
- a) medarbejderne i revisionsfirmaet eller et firma i dets netværk hverken træffer beslutninger eller deltager i beslutninger på vegne af revisionsklienten, et af dennes tilknyttede virksomheder eller dets ledelse, mens de leverer en anden tjenesteydelse

- b) når der forekommer en trussel mod uafhængigheden på grund af specifikke omstændigheder, som kan skyldes en anden tjenesteydelses natur, mindskes denne risiko til et acceptabelt niveau.
- 2) Selv om revisor ikke deltager i revisionsklientens eller tilknyttede virksomheders beslutningsproces, bør han blandt andet overveje, hvilke af de følgende sikkerhedsforanstaltninger der specielt kan mindske tilbageværende trusler mod hans uafhængighed
- a) foranstaltninger til at mindske risikoen ved selvrevision ved at opdele ansvar og viden i særlige opgaver uden for revisionsarbejdet
- b) fast underretning om revisionsarbejde og andre opgaver til de medarbejdere i revisionsfirmaet eller dets netværk, som er ansvarlige for at sikre uafhængigheden, herunder tilsyn med løbende aktiviteter
- c) sekundær gennemgang af den lovpligtige revision, der udføres af en revisionspartner, som ikke yder nogen tjenester til revisionsklienten eller et af dennes tilknyttede virksomheder
- d) ekstern undersøgelse udført af en anden revisor eller henvendelse til fagligt tilsynsorgan.
- 3) Revisor bør i videst muligt omfang — især hvis en klient eller dennes tilknyttede virksomheder er af interesse for offentligheden — inddrage kontrolorganet i diskussionen om andre tjenesteydelser (se A.4.1.2).
- 7.2. *Eksempler — Analyse af specifikke tilfælde*
- 7.2.1. Udarbejdelse af regnskabsbilag og regnskaber
- 1) Der er risiko for selvrevision, hvis en revisor, et revisionsfirma, en virksomhed i et netværk eller en partner, leder eller medarbejder heri deltager i udarbejdelsen af revisionsklientens regnskabsbilag eller øvrige regnskaber. Betydningen af truslen afhænger af omfanget af disse personers deltagelse i udarbejdelsen og af den offentlige interesse.
- 2) Risikoen for selvrevision må altid betragtes som værende for stor til, at deltagelse i udarbejdelsen kan tillades, medmindre der kun gives teknisk eller mekanisk bistand eller rent informativ rådgivning
- 3) Hvad angår lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, betragtes bistand uden for det lovpligtige revisionsmandat som en for stor trussel mod uafhængigheden, som derfor ikke bør tillades.
- 7.2.2. Udformning og implementering af finansielle informationsteknologiske systemer
- 1) Hvis tjenesteydelser fra en revisor, revisionsfirmaet eller et medlem af dets netværk til en revisionsklient indebærer udformning og implementering af finansielle informationsteknologiske systemer (FITS), som anvendes til at indsamle oplysninger til brug i revisionsklientens regnskaber, kan der opstå risiko for selvrevision.
- 2) Risikoen for selvrevision er for betydningsfuld til, at revisor eller revisionsfirmaet eller et medlem af dets gruppe kan tillades at yde sådanne FITS-tjenester, medmindre
- a) revisionsklientens ledelse skriftligt tilkendegiver, at den påtager sig ansvaret for det samlede interne kontrolsystem
- b) revisor har konstateret, at revisionsklientens ledelse ikke anvender FITS-arbejdet som det primære grundlag for at bedømme, om de interne kontroller og regnskabssystemer er tilstrækkelige
- c) de præsterede ydelser ved FITS-udformningsprojekter foregår efter specifikationer fra revisionsklientens ledelse
- d) FITS-tjenesterne ikke udgør et »nøglefærdigt« projekt (dvs. et projekt, der består af udformning af software, hardwarekonfiguration og implementering af begge dele), medmindre revisionsklienten eller dennes ledelse skriftligt, som det også kræves i litra a), erklærer at den påtager sig ansvaret for
- i) udformning, implementering og evaluering samt beslutninger herom
- ii) systemets drift, herunder de data, der bruges eller genereres af systemet.
- Disse bestemmelser begrænser ikke de tjenesteydelser, som revisor, et revisionsfirma eller et medlem af dets netværk præsterer i forbindelse med vurdering, udformning og implementering af intern regnskabskontrol og risikostyringskontrol, såfremt de involverede ikke fungerer i egenkab af ansatte eller udøver ledelsesfunktioner.

- 3) I tilfælde, som ikke er forbudt efter stk. 2, bør revisor overveje, om der er behov for yderligere sikkerhedsforanstaltninger for at mindske en eventuel risiko for selvrevision. Det bør særligt overvejes, om tjenesteydelser, hvori der indgår udformning og implementering af finansielle informationsteknologiske systemer, skal leveres af en sagkyndig projektgruppe med andet personale (herunder projektleder) og andre kommandoveje end revisionsprojektgruppen.

godkendelse, udførelse og registrering af regnskabs-transaktioner)

- ii) fastsættelse af omfang, risiko og hyppighed af de interne revisionsprocedurer, der skal udføres

- iii) overvejelser og handlinger på grundlag af de konstateringer og henstillinger, som den interne revision giver anledning til i løbet af en lovpligtig revision.

7.2.3. Vurderingstjenester

- 1) Der foreligger en risiko for selvrevision, hvis en revisor, et revisionsfirma, et medlem af et netværk eller en partner, leder eller medarbejder heri leverer vurderingstjenester til revisionsklienten, som fører til en vurdering, der skal indgå i klientens regnskaber.
- 2) Risikoen for selvrevision betragtes som for stor til, at det kan tillades at udføre vurderingstjenester, som fører til vurderinger, der er væsentlige for regnskaberne, og hvis vurderingen indeholder en væsentlig grad af subjektivitet i forbindelse med den pågældende regnskabspost.
- 3) I tilfælde, som ikke er forbudt efter stk. 2, bør revisor overveje, om der er behov for yderligere sikkerhedsforanstaltninger for at mindske en eventuel risiko for selvrevision. Det bør særligt overvejes, om vurderingstjenester skal leveres af en sagkyndig projektgruppe med andet personale (herunder projektleder) og andre kommandoveje end revisionsprojektgruppen.

Hvis revisor ikke er overbevist om, at dette er tilfældet, bør hverken han selv, revisionsfirmaet eller noget medlem af dets netværk deltage i revisionsklientens interne revision

- b) ikke antage resultatet af interne revisionsprocesser til brug for den lovpligtige revision uden at have foretaget en passende gennemgang. Efter denne gennemgang skal der foretages en vurdering af det relevante lovpligtige revisionsarbejde af en revisionspartner, som hverken er involveret i den lovpligtige revision eller i den interne revisionsopgave.

7.2.4. Deltagelse i revisionsklientens interne revision

- 1) Der kan opstå risiko for selvrevision i tilfælde, hvor en revisor, et revisionsfirma eller et medlem af et netværk foretager intern revision hos en revisionsklient.
- 2) For at mindske risikoen for selvrevision, når han deltager i en revisionsklients interne revision, bør revisor
- a) sørge for, at revisionsklientens ledelse eller kontrolorganet under hele forløbet er ansvarlig for
- i) det samlede interne kontrolsystem (dvs. oprettelse og vedligeholdelse af interne kontroller, herunder daglige kontroller og processer i forbindelse med

7.2.5. Repræsentation for revisionsklienten i retstvister

- 1) Der er risiko for partiskhed, hvis en revisor, et revisionsfirma, et medlem af et netværk eller en partner, leder eller medarbejder heri repræsenterer revisionsklienten i en retstvist. Der er også risiko for selvrevision, hvis en sådan tjenesteydelse omfatter en vurdering af revisionsklientens muligheder for at vinde sagen, hvorved de beløb, der indgår i regnskabet bliver påvirket.
- 2) Risikoen for både partiskhed og selvrevision betragtes som for høj til, at det kan tillades, at en revisor, et revisionsfirma, et medlem af et netværk eller en partner, leder eller medarbejder heri kan repræsentere en revisionsklient i en retstvist, der med rimelighed kan forventes at have en væsentlig indflydelse på klientens regnskaber, og hvor der er en væsentlig grad af subjektivitet i den pågældende sag.
- 3) I tilfælde, der ikke er forbudt efter stk. 2, bør revisor overveje, om der er behov for yderligere sikkerhedsforanstaltninger for at mindske en eventuel risiko for partiskhed. Der kan for eksempel anvendes personale (herunder projektleder), som ikke indgår i projektgruppen, og som har anden kommandovej.

7.2.6. Ledelsesrekruttering

- 1) Hvis en revisor, et revisionsfirma, et medlem af et netværk eller en partner, leder eller medarbejder heri medvirker ved rekrutteringen af ledende personale til revisionsklienten, opstår der forskellige trusler mod uafhængigheden. Blandt disse kan nævnes egeninteresse og intimidering.
- 2) Før revisor påtager sig at medvirke til rekruttering af ledende personale eller nøglemedarbejdere, bør han overveje eksisterende og fremtidige trusler mod hans uafhængighed, som kan opstå. Derefter bør han overveje mulige sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler.
- 3) Når der rekrutteres medarbejdere til centrale finans- og administrationsposter, er betydningen af truslerne mod revisors uafhængighed meget stor. Derfor bør revisor nøje overveje, om der foreligger tilfælde, hvor selv udarbejdelse af lister over mulige kandidater til sådanne stillinger kan udgøre en uacceptabel trussel mod hans uafhængighed. Hvor der er tale om lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, betragtes truslen mod revisors uafhængighed for at være for stor, til at det kan tillades, at han udarbejder en sådan kandidatliste.
- 4) Under alle omstændigheder bør beslutningen om, hvem der skal ansættes, altid træffes af revisionsklienten.

8. Revisionshonorar og øvrige honorarer

8.1. Betingede honorarer

- 1) Honorraftaler for revision, hvor honorarets størrelse afhænger af de resultater, der opnås som følge af tjenesteydelsen, øger egeninteressen, og risikoen for partiskhed medfører en uacceptabel trussel mod revisors uafhængighed. Derfor kræves det, at
 - a) revisionsaftaler ikke bør indgås på grundlag af betingede honorarer
 - b) grundlaget for honorarberegningen hvert år aftales på forhånd, således at der ikke opstår mistanke om betingede honorarer. Der bør være mulighed for udsving, så der kan tages højde for uventede faktorer i forbindelse med revisionsarbejdet.
- 2) Revisors uafhængighed kan ligeledes trues på grund af betingede honorarer for andre tjenesteydelser, som revisor, revisionsfirmaet eller et medlem af dets netværk præsterer for en revisionsklient eller en af dennes tilknyttede virksomheder. Derfor bør det gennem revisors sikkerhedssystem (se A.4.3.2) sikres, at
 - a) en sådan aftale aldrig indgås, uden der først foretages en vurdering af, hvilken trussel den kan udgøre mod uafhængigheden, og det sikres, at der er truffet passende

sikkerhedsforanstaltninger for at mindske denne trussel til et acceptabelt niveau

- b) medmindre revisor er overbevist om, at der er truffet passende foranstaltninger for at fjerne truslerne mod hans uafhængighed, må han enten afvise opgaven uden for revisionen, eller han må udgå af den lovpligtige revision, så han kan påtage sig opgaven uden for revisionen.

8.2. Sammenhæng mellem det samlede honorar og samlede indtægter

- 1) Tjenesteydelser (både inden og uden for revisionen), fra revisor, et revisionsfirma eller et netværk til en revisionsklient eller en af dennes beslægtede virksomheder bør ikke medføre, at der skabes reel eller tilsyneladende afhængighed af den pågældende revisionsklient eller klientgruppe.
- 2) Det skønnes, at der foreligger finansiell afhængighed, hvis de samlede honorarer (både inden og uden for revisionen), som et revisionsfirma eller et netværk modtager fra én revisionsklient og dennes tilknyttede virksomheder, udgør en urimelig høj procentdel af de samlede indtægter i en periode på fem år.
- 3) Revisor bør ligeledes overveje, om der foreligger bestemte honorarforhold med én revisionsklient og dennes tilknyttede virksomheder, som tilsyneladende kan skabe finansiell afhængighed for en person, som er i stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision (en person som defineret i A.2).
- 4) Revisor, revisionsfirmaet eller netværket bør under alle omstændigheder kunne påvise, at der ikke foreligger finansiell afhængighed af en bestemt revisionsklient eller dennes tilknyttede virksomheder.

8.3. Forfaldne honorarer

Hvis fristen for betaling af honorarer for revision og andre opgaver er væsentligt overskredet, og de udestående beløb (evt. dette udestående og honoraret for igangværende opgaver) kan betragtes som et væsentligt lån (se også B.2), må truslen mod revisors uafhængighed i form af egeninteresse vurderes til at være for stor til, at revisor igen kan acceptere at påtage sig revisionsopgaven, og han bør trække sig ud af den igangværende revisionsopgave, hvis dette er muligt. En partner, som ikke medvirker i forretninger med klienten, bør foretage en undersøgelse af situationen. Hvis en sådan undersøgelse ikke kan gennemføres, bør situationen undersøges eksternt af en anden revisor. Der kan eventuelt rettes henvendelse til et fagligt tilsynsorgan.

8.4. *Prisfastsættelse*

Revisor skal kunne påvise, at honoraret for en revisionsopgave er tilstrækkeligt til at kunne dække den tid og det kvalificerede personale, der kræves for at kunne udføre opgaven og opfylde samtlige revisionsstandarder, retningslinjer og kvalitetskontrol-procedurer. Han bør også kunne påvise, at de tildelte ressourcer som minimum svarer til de ressourcer, der ville blive tildelt til en lignende opgave.

9. **Retstvister**

- 1) Der er risiko for både egeninteresse og partiskhed, hvis der opstår en retstvist eller sandsynlighed herfor mellem revisor, revisionsfirmaet eller en person, der kan øve indflydelse på resultatet af en lovpligtig revision (en person som defineret i A.2) og en revisionsklient eller dennes tilknyttede virksomheder. Alle tjenesteydelser inden og uden for revisionen skal tages i betragtning ved vurderingen af disse trusler.
- 2) Hvis revisor konstaterer, at der kan opstå en sådan risiko, bør han diskutere sagen med revisionsklientens kontrolorgan eller med sit faglige tilsynsorgan, hvis der ikke findes et kontrolorgan. Truslen mod revisors uafhængighed kan blive væsentlig, hvis der er stor sandsynlighed for en tvist, som er væsentlig for en eller flere af de medvirkende parter, eller hvor en tidligere lovpligtig revision bliver draget i tvivl, eller hvis en væsentlig retstvist er blevet indledt. Revisor bør under hensyntagen til national ret ophøre med sin medvirken, så snart det står klart, at der foreligger sådanne omstændigheder.

10. **Ledende medarbejdere, der har arbejdet for klienten i længere tid**

- 1) Der kan opstå trusler i form af tillid eller fortrolighed, hvis visse medlemmer af projektgruppen jævnligt og i længere tid arbejder på opgaver hos en revisionsklient, især når der er tale om en virksomhed af interesse for offentligheden.
- 2) Når der er tale om en virksomhed af interesse for offentligheden, skal revisor for at mindske disse trusler
 - a) som minimum erstatte de ledende revisionspartnere (*) i projektgruppen (herunder projektlederen) senest 7 år, efter at de blev udpeget til projektgruppen. De ledende revisionspartnere, der er blevet udskiftet, bør ikke kunne vende tilbage til arbejdet hos revisionsklienten før mindst to år efter, at de blev erstattet
 - b) overveje truslen mod uafhængigheden, som kan opstå, idet andre medlemmer af projektgruppen deltager i længere tid, og tage de nødvendige sikkerhedsforanstaltninger for at mindske denne trussel til et acceptabelt niveau.
- 3) Hvis der er tale om andre revisionsklienter end virksomheder af interesse for offentligheden, er det at foretrække, at procedurerne i stk. 2 anvendes. Hvis revisionsfirmaet imidlertid ikke er i stand til at lade ledende revisionspartnere skiftes om opgaven, bør revisor fastlægge de øvrige sikkerhedsforanstaltninger, der bør gennemføres for at mindske truslen mod hans uafhængighed til et acceptabelt niveau.

Denne henstilling er rettet til medlemsstaterne.

Udfærdiget i Bruxelles, den 16. maj 2002.

På Kommissionens vegne
Frederik BOLKESTEIN
Medlem af Kommissionen

(*) Se glossar.

BILAG

De følgende kommentarer giver en yderligere fortolkning af de grundlæggende principper i henstillingen.

A. GENEREL RAMME

Den grundlæggende test for at bestemme effektiviteten af den metode, som revisor vælger for at mindske risici og trusler omkring sin uafhængighed i forbindelse med en bestemt revisionsopgave, er, om en fornuftig og informeret tredjepart, der har kendskab til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder vedrørende en bestemt revisionsopgave, vil konkludere, at revisor udover en objektiv og upartisk vurdering i alle spørgsmål, der er forelagt ham.

Revisor bør have en klar opfattelse af, hvad der menes med objektivitet — der er en sindstilstand — og uafhængighed, både reelt og formelt. Når han overvejer, om han kan udføre en objektiv og uafhængig revision, bør han tage hensyn til en lang række faktorer og spørgsmål. Heri bør indgå: Hvilke personer, ud over ham selv, der kan påvirke resultatet af den pågældende revision, om der findes eksisterende eller potentielle trusler, som en fornuftig og informeret tredjepart kunne anse for at sætte hans uafhængighed over styr, og hvilke sikkerhedsforanstaltninger der kan eliminere eller mindske disse trusler eller risici og vise, at han er uafhængig. I nogle tilfælde er den eneste beskyttelsesforanstaltning, der med sikkerhed kan bevise hans uafhængighed, at han afstår fra at have visse forbindelser med revisionsklienten.

1. OBJEKTIVITET, INTEGRITET OG UAFHÆNGIGHED

Offentlighedens kendskab til de etiske krav, der gælder for revisor, er en forudsætning for, at offentligheden kan fæste lid til, at lovpålagt revision udføres i offentlighedens interesse, at reviderede regnskaber er pålidelige, og at revisionsbranchen formår at spille sin rigtige rolle i revisionsprocessen. Dette indebærer også kendskab til de måder, hvorpå man kan kontrollere, at sådanne krav opfyldes. Det er derfor vigtigt, at der findes en fælles fortolkning af, hvad der menes med »kravet om revisors uafhængighed«, ⁽¹⁾ hvordan det hænger sammen med de etiske krav til »objektivitet« og »integritet« ⁽²⁾, samt hvordan og i hvilket omfang det er muligt objektivt at vurdere, om disse krav er opfyldt.

Endemålet med en lovpålagt revision er at få en objektiv revisionsberetning. Det vigtigste middel, som revisor har til at bevise dette, er, at han udfører revisionsarbejdet på en objektiv måde. For at gøre det skal han udvise fairness, intellektuel hæderlighed, integritet (hvilket indebærer fair handlemåde og sandfærdighed) og undgå interessekonflikter, som kan kompromittere hans uafhængighed.

Hverken objektivitet eller integritet er let at teste, og de to begreber kan heller ikke underkastes en ekstern kontrol. Derfor har medlemsstaterne og revisionsbranchen udviklet regler og vejledninger, som fremhæver disse overordnede principper og tydeliggør revisors etiske ansvar.

Kravet om, at revisor skal være uafhængig, gælder både

- Intellektuel uafhængighed, dvs. en sindstilstand, hvor der tages hensyn til alle de forhold, der er relevante for den pågældende opgave, men ikke andre, og
- Uafhængighed i det ydre, dvs. at man undgår kendsgerninger og omstændigheder, som er af så stor betydning, at en fornuftig og informeret tredjepart ville sætte spørgsmålstegn ved revisors evne til at handle objektivt.

En revisors uafhængighed kan testes ved, at man først ser på de relevante omstændigheder, som revisor befinder sig i, specielt alle de forbindelser eller interesser, som har betydning for hans arbejde.

Uafhængighed er ikke en absolut standard, som revisor skal opnå, fri for alle økonomiske, finansielle og andre forbindelser, som kan synes at medføre en eller anden form for afhængighed. Sådant er helt klart umuligt, da alle på en eller anden måde er afhængige af eller har forbindelser med andre personer.

⁽¹⁾ Se artikel 24 i ottende selskabsretlige direktiv, hvorefter medlemsstaterne skal foreskrive, at revisorer skal være uafhængige i henhold til den del af medlemsstatens lovgivning, hvor lovpålagt revision er foreskrevet.

⁽²⁾ Se også artikel 23 i ottende selskabsretlige direktiv, hvori medlemsstaterne forpligtes til at foreskrive, at revisorer skal udføre lovpålagt revision med faglig integritet.

Imidlertid er det muligt at vurdere, om revisor følger uafhængighedskravet gennem tilsyn: En revisors uafhængighed kan testes ved, at man først ser på de relevante omstændigheder, som revisor befinder sig i, specielt alle de forbindelser eller interesser, som har betydning for hans arbejde. Derefter ser man på, om disse interesser eller forbindelser ville få en fornuftig og informeret tredjepart, som har kendskab til alle disse omstændigheder, til at konkludere, at revisor er uafhængig, dvs. at han er i stand til at foretage en objektiv og upartisk vurdering i alle spørgsmål, der omfattes af revisionsopgaven. I denne forstand kan uafhængighed anses for at repræsentere integritet og kontrolleres af en fornuftig og informeret tredjepart.

2. ANSVAR OG RÆKKEVIDDE

Ansvar

Revisor skal — uanset om han er en fysisk eller juridisk person — generelt følge de nationale regler eller nationale brancheregler for lovpligtig revision. Dette gælder også for regler om uafhængighed.

I forbindelse med en bestemt lovpligtig revision har den udpegede revisor ansvaret for at sikre, at kravet om revisors uafhængighed overholdes. Dette krav gælder ikke blot ham selv og den organisation, der udgør revisionsfirmaet (når det antages, at det ikke er den samme juridiske person som er revisor), men også alle andre personer, der er i stand til at påvirke resultatet af den lovpligtige revision.

Den revisor eller — hvis revisor er en person — det revisionselskab, som udfører revisionsarbejdet, bør have passende systemer til at tage rimelige foranstaltninger for at sikre, at personer i firmaet følger dets politik og procedurer vedrørende uafhængighed (se også A.4.3). Disse systemer kan bl.a. omfatte den interne organisation, beskæftigelseskontrakter og sanktioner.

Hvis revisor er medlem af et netværk, bør han tage alle rimelige foranstaltninger for at sikre, at enhederne i dette netværk, deres ejere, aktionærer, partnere, ledere og ansatte — i det omfang de er i stand til at påvirke revisionen — alle opfylder de regler om uafhængighed, der gælder i det land, hvor revisionsberetningen skal udgives. Dette kan f.eks. opnås ved:

- kontraktlige aftaler, som gør det muligt for revisor at indføre regler om uafhængighed, der skal følges af firmaer i netværket, deres partnere (*), chefer og ansatte med hensyn til hans særlige revisionsklienter, herunder procedurer for kvalitetskontrol mellem firmaerne og ekstern kvalitetssikring
- at give medlemsfirmaerne i netværket regelmæssige oplysninger om revisionsklienterne og kræve, at disse firmaer giver regelmæssige oplysninger om deres egne forretningsforbindelser og finansielle forbindelser med sådanne klienter. Denne tovejsinformationsstrøm er nødvendig for at identificere alle forbindelser, som medlemsfirmaerne i netværket kan have med en revisionsklient og dennes tilknyttede virksomheder, og som kan påvirkes af revisors politik om uafhængighed
- obligatoriske høringsprocedurer mellem firmaerne i alle tilfælde, hvor der er tvivl om, hvorvidt revisors uafhængighed kunne blive kompromitteret af hans revisionsklients forbindelse med et af medlemsfirmaerne i netværket.

Disse instrumenter kan også være hensigtsmæssige for at beskytte uafhængigheden i situationer, hvor underleverandører eller agenter for revisor eller revisionsfirmaet, som ikke indgår i netværket, deltager i revisionen.

Når det drejer sig om bestemte revisionsopgaver, hvor revisor er et revisionsfirma, er det i almindelighed en projektleder (*), som har ansvaret for at bestemme, hvilke personer der skal omfattes af kravet om uafhængighed, og hvilke instrumenter og regler der skal gælde for dem. Denne person skal kunne udøve en passende professionel vurdering for at løse denne opgave, da han er ansvarlig for at vurdere, om kravet om uafhængighed opfyldes. Han bør informeres om alle forbindelser — vedrørende revisionen og vedrørende alle andre forhold — som revisor, revisionsfirmaet eller netværket har med klienten (se også »Revisionsfirmaets politik for at sikre uafhængighed« under A.4.3.2).

(*) Se glossar.

Bestemmelse af rækkevidden

Revisor skal erkende, at det ikke kun er hans forbindelser med revisionsklienten, der kan repræsentere en fare for hans uafhængighed, men også alle andre direkte eller indirekte forbindelser, som han har med andre personer og selskaber i sit arbejde og i revisionsmiljøet. Revisor skal vurdere de faktiske og potentielle farer, der opstår som følge af klientens forbindelser med fysiske og juridiske personer i projektgruppen, i revisionsfirmaet og i eventuelle netværk, som det indgår i. Han skal også tage hensyn til forbindelser med andre personer, f.eks. revisionsfirmaets eller revisionsklientens underleverandører eller agenter, herunder dem, som arbejder med andet end revision. Han skal kort sagt identificere alle de personer, der er i stand til at påvirke resultatet af den lovpligtige revision.

Når revisor overvejer, hvilke personer der skal omfattes af kravet om uafhængighed, skal han tage en række faktorer i betragtning. Det kan være revisionsklientens størrelse og retlige og organisatoriske struktur og revisionsfirmaets og dets eventuelle netværks størrelse, struktur og interne organisation. Revisor bør også tage hensyn til omfanget og karakteren af de tjenester, som revisionsfirmaet eller eventuelle medlemsfirmaer i netværket leverer til revisionsklienten.

F.eks., i et lille revisionsfirma med fire eller fem partnere, som er revisor for et selskab med tre filialer, der alle er beliggende i samme medlemsstat, bør reglerne om uafhængighed gælde for:

- projektlederen, revisionsgruppen og alle partnere i kommandokæden
- enhver partner, som har ansvar for andre tjenester end revisionstjenester over for samme kunde
- enhver anden person i firmaet, der er, eller anses for at være, i stand til at påvirke resultatet af den lovpligtige revision.

Hvis revisor for et mellemstort multinationalt selskab er et firma i et netværk, kan reglerens rækkevidde imidlertid udvides til at omfatte

- projektlederen og revisionsgruppen hos revisor
- alle partnere og medlemmer i revisionsgruppen i det samme firma eller i et andet firma i netværket, som deltager i revisionen af klientens selskaber i andre lande, herunder personer i centraliserede afdelinger eller specialenheder, som bidrager til dette arbejde
- enhver partner i det samme firma eller i et andet firma i netværket, som deltager i leveringen af andre tjenester end revisionstjenester til klienten
- enhver partner i kommandokæden (enten i den jurisdiktion, hvor revisionsberetningen skal aflægges, eller i andre lande, hvor der udføres revisionsarbejde eller andet arbejde for revisionsklienten)
- enhver anden person i firmaet eller et andet firma i netværket, som er i stand til at påvirke resultatet af den lovpligtige revision.

I begge tilfælde anvendes kravene om uafhængighed på samme måde på alle, der omfattes af kravene. Forskellen ligger i det antal personer, som revisor bør overveje at lade være omfattet af disse krav.

Andre personer end medlemmer i projektgruppen eller kommandokæden

Revisor bør overveje, hvilke andre personer der kan påvirke resultatet af den lovpligtige revision, selv om de ikke indgår i projektgruppen eller kommandokæden. Der kan f.eks. være tale om følgende:

- revisionsfirmaets ejere eller aktionærer med potentiel indflydelse som følge af store stemmerettigheder. Når der f.eks. kun er få ejere af eller aktionærer i et revisionsfirma, kan hver ejer eller aktionær anses for at have en position, som gør det muligt at påvirke resultatet af en lovpligtig revision
- personer med ansvar for overvågning eller direkte ledelse af revisionsfunktionen på forskellige niveauer på steder, hvor medlemmer i revisionsgruppen er ansat
- andre partnere på revisionsområdet eller på andre områder med potentiel indflydelse som følge af deres arbejdsforbindelser med et medlem i revisionsgruppen. Afhængig af faktorer som kontorets, funktionsenhedens, revisionsfirmaets eller sågar netværkets størrelse og interne organisation kan alle partnere i sådanne enheder anses for at have en position, som gør det muligt at påvirke resultatet af den lovpligtige revision.

Revisor skal også overveje, om der eventuelt er personer uden for revisionsfirmaet eller dets netværk, som gennem deres forbindelser med personer i firmaet eller koncernen har eller kan antages at have mulighed for at påvirke resultatet af den lovpligtige revision. Eksempler på sådanne personer er følgende:

- familiemedlemmer eller andre personer, med hvilke medlemmerne i projektgruppen eller kommandokæden har nære personlige kontakter, og som har store finansielle interesser i revisionsklienten eller indtager en nøgleposition hos kunden eller i en virksomhed med store interesser i revisionsklienten (jf. B.6)
- personer eller virksomheder, som har betydelige finansielle forretningsforbindelser med enten revisor og hans firma eller med revisionsklienten. Det kunne dreje sig om store leverandører, klienter eller kontraktparter.

Revisor bør identificere de personer i revisionsfirmaet eller netværket, hvis arbejde i forbindelse med revisionsopgaven enten faktisk eller tilsyneladende kan påvirkes af en sådan ekstern indflydelse, idet han tager hensyn til den kendsgerning, at han ikke er i stand til at tvinge personer uden for revisionsfirmaet eller netværket til at overholde reglerne om uafhængighed.

3. FAKTORER, DER KAN BRINGE UAFHÆNGIGHEDEN I FARE

For at undgå eller forhindre kendsgerninger og omstændigheder, som kan bringe revisors uafhængighed i fare, er det vigtigt først at identificere, hvad der under bestemte omstændigheder kan sætte uafhængigheden over styr. For det andet skal man vurdere, hvor stor denne fare er for at kunne bestemme risikoen for, at revisors uafhængighed kan kompromitteres.

Jo tydeligere revisor er i stand til at identificere farens karakter, desto bedre kan han vurdere, hvor stor en risiko de skaber for hans uafhængighed. På grundlag af deres generelle karakter kan man nævne følgende typer trusler mod revisors uafhængighed:

- *Egeninteresse*: revisors uafhængighed kan trues af en konflikt med hans egne finansielle interesser eller andre egeninteresser (dvs. direkte eller indirekte finansielle interesser i kunden, alt for stor afhængighed af honoraret fra kunden for revisionstjenester eller andre tjenester, ønsket om at få betalt udestående honorarer og frygt for at miste kunden)
- *Selvrevision*: dette relaterer sig til vanskeligheden ved at fastholde objektiviteten ved undersøgelsen af egne ydelser (f.eks. når man træffer beslutninger eller deltager i beslutninger, som udelukkende burde tages af revisionsklientens ledelse, eller når et produkt eller en vurdering fra en tidligere revisionsopgave eller anden opgave, som revisor eller hans firma har udført, anfægtes eller omvurderes for at nå en konklusion om den aktuelle revision)
- *Partiskhed*: revisors uafhængighed kan trues, hvis revisor fremmer eller modvirker sin kundes stilling i en retssag eller anden situation (f.eks. hvis revisor handler med eller promoverer salget af kundens aktier eller værdipapirer eller forsvarer kunden i retstvister, eller hvis kunden fører sag mod revisor)
- *Fortrolighed og tillid*: risikoen for, at revisor kan blive for påvirket af klientens personlighed og øvrige egenskaber og derfor for forstående for klientens interesser, hvilket for eksempel kan skyldes et for lang og for tæt forhold til klientens personale. Dette kan resultere i alt for stor tillid til kunden og en ikke tilstrækkelig objektiv testning af hans argumenter.
- *Intimidering*: dækker over den mulighed, at revisor kan afskrækkes fra at handle objektivt som følge af trusler eller frygt for f.eks. en indflydelsesrig eller dominerende kunde.

Hvor afgørende en bestemt trussel er, afhænger af en række (kvantificerbare og ikke-kvantificerbare) faktorer såsom dens styrke, den eller de involverede personers status, karakteren af det spørgsmål, der giver anledning til truslen, samt det generelle revisionsmiljø. Når revisor vurderer, hvor afgørende en trussel er, skal han også tage hensyn til, at forskellige slags trusler kan opstå i en given situation. I en bestemt situation kan en trussel anses for at være afgørende, hvis den med hensyn til alle dens kvantitative og kvalitative aspekter — hver for sig og i kombination med hinanden — øger risikoniveauet for at miste uafhængigheden til et uacceptabelt højt niveau.

4. BESKYTTELSESSYSTEMER

Når der foreligger trusler mod revisors uafhængighed, bør revisor altid vurdere og dokumentere, om de foranstaltninger, der skal neutralisere eller reducere truslerne til et acceptabelt niveau, anvendes rigtigt. Disse foranstaltninger vedrører forskellige forpligtelser i revisionsmiljøet, herunder revisionsklientens styringsstruktur (se A.4.1), hele selvreguleringssystemet, offentlig regulering og tilsyn med revisorbranchen, herunder disciplinære sanktioner (se A.4.2), samt revisors system for intern kvalitetskontrol (se A.4.3).

Risiko for at sætte uafhængigheden over styr

Risikoen for at sætte uafhængigheden over styr kan udtrykkes som et punkt på et kontinuum, der går fra »ingen risiko« til »maksimal risiko«. Selv om den ikke kan måles nøjagtigt, kan risikoen i tilknytning til en bestemt aktivitet, forbindelse eller anden omstændighed, som kan udgøre en trussel mod revisors uafhængighed, beskrives som et punkt på dette kontinuum.

Revisor og enhver anden person, der er involveret i en beslutning om revisors uafhængighed i relation til hans kunde (dvs. tilsynsorganer, andre revisorer, som der søges rådgivning hos), bør vurdere, om den risiko, der opstår i tilknytning til bestemte aktiviteter, forbindelser og andre omstændigheder, er acceptabel. Denne vurdering forudsætter, at disse personer bedømmer, om de bestående sikkerhedsforanstaltninger eliminerer eller i tilstrækkelig grad reducerer de trusler mod revisors uafhængighed, som opstår i tilknytning til disse aktiviteter, forbindelser eller andre omstændigheder. Hvis de ikke gør det, skal der træffes beslutning om supplerende foranstaltninger (inklusive forbud) eller om en kombination af foranstaltninger, der kan reducere risikoen til et acceptabelt niveau, og om den hertil svarende sandsynlighed for, at revisor kompromitterer sin objektivitet.

4.1. Reviderede selskabers beskyttelsesforanstaltninger

4.1.1. Styringsstrukturens indvirkning på vurderingen af risikoen for afhængighed

Når man undersøger, om styringsstrukturen hos revisionsklienten kan bidrage til at beskytte revisors uafhængighed, er det hensigtsmæssigt at skelne mellem en styringsstruktur i en virksomhed af interesse for offentligheden (*), og styringsstrukturen hos en revisionsklient, der kun er af relativ lille interesse for offentligheden. Denne skelnen er relevant både med hensyn til corporate governance-opgaven, der specielt består i at beskytte faktiske og potentielle investorer, og med hensyn til offentlighedens opfattelse af revisors uafhængighed.

Revisionsklienter af interesse for offentligheden

Når det drejer sig om, hvordan uafhængighed i forhold til en klient, som er en virksomhed af interesse for offentligheden (*), opfattes, skal revisor tage hensyn til en lang række forskellige opfattelser i offentligheden på nationalt, regionalt og sågar internationalt plan. I denne forbindelse spiller corporate governance en vigtig rolle, når det drejer sig om at beskytte revisors uafhængighed.

Revisorerne vælges formelt af et flertal af aktionærerne på den årlige generalforsamling. Aktionærerne vælger ofte de revisorer, som ledelsen anbefaler. Dette er specielt tilfældet, hvis der ikke kræves nogen yderligere godkendelse fra noget andet kontrolorgan (*) hos revisionsklienten end ledelsen (f.eks. tilsynsråd, bestyrelsesmedlemmer og revisionsudvalg) eller noget andet regulerende organ (f.eks. tilsynsmyndigheden for en bestemt branche (!)). Dette beskytter ikke nødvendigvis minoritetsaktionærs interesser eller potentielle investorer, og bidrager heller ikke til at beskytte revisors uafhængighed.

Styringsstrukturen i en virksomhed, som revideres, bør derfor sikre, at revisor udvælges ud fra aktionærernes interesser, og at revisor udfører sit arbejde i dette perspektiv. Hvis f.eks. et tilsynsråd eller et revisionsudvalg effektivt skal kunne udføre sin opgave med at føre tilsyn over den finansielle rapporteringsproces, skal det delvis kunne basere sig på revisors arbejde, vejledning og vurdering. Denne tillid forudsætter, at revisor udfører sit arbejde uafhængigt.

For at bestemme, hvor stor en trussel er for uafhængigheden, og for at vurdere hvor stor risikoen er for at sætte uafhængigheden over styr (se A.3 og A.4), bør revisor nøje undersøge, om styringsstrukturen i den reviderede enhed har en passende infrastruktur til generelt at sikre revisors uafhængighed. Analysen af en sådan infrastruktur kan omfatte følgende:

- deltagelse af et kontrolorgan i valget af revisor (f.eks. formel godkendelse af ledelsens anbefaling eller aktiv deltagelse i forhandlingerne med den potentielle revisor)
- den periode, for hvilken revisor udnævnes (en enkelt revisionsopgave eller en langsigtet kontrakt)
- et kontrolorgans deltagelse ved bestilling af andre tjenester end revisionstjenester fra revisor, revisionsfirmaet eller et andet selskab inden for netværket, som firmaet indgår i (f.eks. ingen indblanding eller aktiv deltagelse i forhandlingerne om store kontrakter)
- eksistensen af tilsyn og kommunikation vedrørende den lovpligtige revision og andre tjenester, som revisor, revisionsfirmaet eller dets netværk leverer, og hvor ofte denne kommunikation med revisor forekommer.

(*) Se glossar.

(!) I visse jurisdiktioner er der i national lovgivning mulighed for, at visse typer selskaber, som f.eks. kooperativer eller sammenslutninger kan få deres regnskaber revideret af en bestemt revisor, som udpeges i henhold til lovgivningen om disse virksomheder og ikke udpeges af noget ledelses- eller kontrolorgan. Revisorer for denne type virksomhed kan betragte denne omstændighed som en generel sikkerhedsforanstaltning, som medvirker til at begrænse visse trusler mod deres uafhængighed.

Andre revisionsklienter

Ved revision af andre klienter end virksomheder af interesse for offentligheden, bør revisor også analysere, om revisionsklientens styringsstruktur indeholder generelle bestemmelser, der indebærer beskyttelse af hans uafhængighed. Hvis klienten ikke har et kontrolorgan, bør revisor analysere, om revisionsklientens ledelsespolitik indebærer sikring af hans uafhængighed, og om der er særlige trusler, der kan elimineres ved en hensigtsmæssig politik i virksomheden. En sådan politik kunne bestå i interne procedurer, der sikrer et objektivt valg ved køb af andre tjenester end revisionstjenester. Revisor bør også tage hensyn til, hvor mange ansatte revisionsklienten har, og deres kompetence. Dette kan være særlig relevant ved vurdering af risikoen ved at tage ledelsesbeslutninger på klientens vegne. For eksempel hvis klienten har for få ansatte, kan revisor havne i en sådan situation, uden at det var tilsigtet.

4.1.2. Kontrolorganets involvering

Som anført under A.4.1.1, har revisionsklienten i et vist omfang ansvaret for at beskytte revisors uafhængige stilling. Diskussioner mellem revisor og klientens kontrolorgan er det vigtigste middel til at skabe en kobling mellem revisors egne beskyttelsesforanstaltninger og revisionsklientens beskyttelsesforanstaltninger. For at beskytte sig selv og gøre det muligt for kvalitetssikringssystemet (jf. A.4.2) at kontrollere, at han opfylder dette krav, bør revisor, når han finder det nødvendigt, men mindst én gang om året, tage initiativ til denne proces ved skriftligt at opfordre revisionsklienten til at diskutere disse spørgsmål.

Oplysning om honorarer

Oplysning til kontrolorganet om honorararrangementet mellem revisor, revisionsfirmaet og medlemmerne i dets netværk på den ene side og, på den anden side revisionsklienten og dennes tilknyttede virksomheder hjælper kontrolorganet til at vurdere, hvordan disse honorarer påvirker revisors uafhængighed. Hvis det er nødvendigt, kan kontrolorganet kræve, at der træffes yderligere foranstaltninger for at beskytte revisors uafhængighed. Der bør regelmæssigt og mindst én gang om året gives oplysninger om honorarer, inden revisionskontrakten accepteres eller fornys. Oplysningerne bør endvidere være mere detaljerede og mere omfattende, end hvad der kræves i offentliggørelsesøjemed (jf. A.5). De bør — opdelt efter arten af tjenester — særligt omfatte fakturerede og aftalte beløb, værdien af endnu ikke afsluttede tjenstekontrakter eller -arrangementer, aktuelle forslag eller tilbud om fremtidige tjensteaftaler samt modtagne eller forventede honorarer inden for rammerne af andre kontrakter end revisionskontrakter, hvor aflønningen er betinget af resultaterne (jf. B.8.1).

4.2. Kvalitetssikring

For at sikre at revisor opfylder professionelle standarder, herunder kravet om uafhængighed, er det nødvendigt med et kontrol- eller håndhævelsessystem. I overvejelserne om beskyttelsesforanstaltninger og procedurer bør man tage hensyn til effektiviteten i det overordnede kontrolmiljø. Man bør tage udgangspunkt i en professionel tilgang til spørgsmål, der vedrører kvalitet og etik, og tage hensyn til de garantier, som et regelmæssigt testet og verificeret kontrolsystem kan give. En metode til at sikre kravet om uafhængighed, er medlemsstaternes system for kvalitetssikring af lovpligtig revision. Kommissionens henstilling om kvalitetssikring af lovpligtig revision i EU anbefaler, at revisors overholdelse af etiske principper og regler, herunder reglerne om uafhængighed, bør omfattes af kvalitetskontrol. Da de anbefalede kvalitetssikringssystemer indebærer offentlig overvågning, kan der også tages hensyn til offentlighedens syn på spørgsmålene om uafhængighed.

4.3. Revisors generelle beskyttelsesforanstaltninger

4.3.1. Revisionsfirmaer: ejerskab og kontrol

Behov for at bevare kontrollen over revisionsfirmaet

For at et revisionsfirma er autoriseret til at foretage lovpligtig revision, fastsætter artikel 2, stk. 1, litra b), ii), i 8. selskabsdirektiv, at flertallet af revisionsfirmaets stemmerettigheder besiddes af revisorer. Disse personer skal være godkendt af en kompetent myndighed i et EU-land, dvs. fysiske personer eller firmaer, der mindst opfylder minimumsbetingelserne i direktivet.

Uden yderligere begrænsninger ville dette gøre det muligt for revisionsfirmaer at fremskaffe kapital på kapitalmarkederne enten fra private eller offentlige investorer. Nogle medlemsstater mener, at en sådan finansiering giver anledning til alvorlige betænkeligheder for så vidt angår revisors uafhængighed. De har derfor indført mere restriktive regler for revisionsfirmaers ejerskab (f.eks. ved at andre personer end revisorer højst må eje 25 % af firmaet, eller ved at begrænse minoritetsejerskab til personer, som udøver visse regulerede erhverv).

Det er et spørgsmål, om det at besidde flertallet af stemmerettighederne er tilstrækkeligt til at sikre revisorernes kontrol over firmaet. Hvis en person, der ikke er revisor, f.eks. har 49 % af stemmerettighederne, og de øvrige 51 % er fordelt på en række revisorer, kan den ejer, som ikke er revisor, have den faktiske kontrol over revisionsfirmaet. Man bør i denne forbindelse være opmærksom på de trusler, der herved kan opstå mod revisors uafhængighed. Man bør også overveje, hvilke beskyttelsesforanstaltninger der er behov for for at undgå sådanne situationer. Der kunne f.eks. være tale om at begrænse stemmerettighederne for en enkelt ejer, som ikke er revisor, til 5 % eller 10 % af de samlede stemmerettigheder. Hvis kun få revisorer ejer flertallet af stemmerettighederne i et revisionsfirma, kan det være hensigtsmæssigt at tillade visse personer at eje en højere andel end dette. Det kunne navnlig være hensigtsmæssigt, hvis disse personer udøver et reguleret erhverv (f.eks. advokater og notarer) eller andre personer (f.eks. ledelseskonsulenter eller andre fagkonsulenter), som udøver deres erhvervsmæssige virksomhed i forbindelse med revisionsfirmaet eller i forbindelse med et af medlemmerne i dets netværk.

Risiciene for, at revisors uafhængighed kan sættes over styr som følge af forbindelserne mellem revisor, revisionsfirmaet og en ejer af revisionsfirmaet, som ikke er revisor, og en revisionsklient, bør vurderes i forhold til afsnit A.2, der handler om den vifte af personer, som kravene om uafhængighed gælder for, og afsnit B.1 og B.2, der vedrører de finansielle og/eller forretningsmæssige forbindelser, som kan forekomme imellem dem.

4.3.2. Revisionsfirmaets interne beskyttelsessystem

For så vidt angår revisor, skal han følge normerne for uafhængighed, uanset om de er fastsat ved lov eller af tilsynsmyndighederne eller af faglige organer som en del af et selvreguleringsystem eller vedtaget frivilligt af revisionsfirmaet som en del af dets egen politik. For at sikre overholdelse af normerne bør revisor indføre et system med beskyttelsesforanstaltninger eller — hvis revisor og revisionsfirmaet ikke er identiske juridiske personer — i det mindste kræve, at revisionsfirmaet gør det.

Revisionsfirmaets politik for at sikre uafhængighed

Et revisionsfirma bør formulere en politik til sikring af sin uafhængighed, hvor der skelnes mellem acceptable og ikke-acceptable aktiviteter, som det kan udføre for sine revisionsklienter eller deres tilknyttede virksomheder.

Uanset den måde, hvorpå de detaljerede normer for uafhængighed udarbejdes, er målet at sikre en hensigtsmæssig gennemførelse og opretholdelse af revisors beskyttelsesforanstaltninger og fremme en fortsat forbedring af dem. Et revisionsfirmas politik for at sikre uafhængighed bør følgelig være tilstrækkelig fleksibel til at muliggøre en regelmæssig ajourføring. En sådan ajourføring kan blive nødvendig som følge af ændrede omstændigheder og fakta, eller hvis selve uafhængighedsnormerne ændres som følge af offentlighedens ændrede forventninger.

Udformningen og dokumentationen for revisionsfirmaets uafhængighedspolitik bør afspejle det umiddelbare forretningsmiljø (f.eks. revisionsfirmaets størrelse og organisationsstruktur). De bør også afspejle revisionsmiljøet (f.eks. revisionsfirmaets klient- og forretningsportefølje samt porteføljer for dem uden for revisionsfirmaet, som deltager i dets opgaver).

Revisionsfirmaet skal have passende politikker og procedurer for at sikre, at den relevante projektleder underrettes om alle øvrige forbindelser, der findes mellem firmaet og firmaerne i dets netværk og revisionsklienten og dennes tilknyttede virksomheder. Heri indgår kravet, at projektleder skal høres, inden man accepterer en opgave fra revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder. Det er herefter op til projektlederen at vurdere, om disse forbindelser kan tænkes at påvirke revisors uafhængighed. Af praktiske grunde, specielt når det drejer sig om revision af koncerner, kan denne vurdering delvis uddelegeres til andre revisionspartnere. F.eks. bør en revisionspartner i en revisionsgruppe i et givet land underrettes om og vurdere virkningen af alle (eksisterende og potentielle) forbindelser i det pågældende land. Når det drejer sig om en vigtig forbindelse, bør projektlederen imidlertid altid inddrages i vurderingen af den risiko, der foreligger for at sætte uafhængigheden over styr. Hvis revisionsklienten har et kontrolorgan (se A.4.1), er det hensigtsmæssigt at involvere dette organ i risikovurderingsprocessen.

Når andre personer end revisionselskabet, dets partnere, chefer og ansatte har forbindelser med revisionsklienten eller er involveret i revisionsopgaven (f.eks. specialister tilknyttet som underleverandører og virksomheder, der indgår i netværket), bør revisionsfirmaets uafhængighedspolitik også omfatte krav og høringsprocesser, som er nødvendige for at forhindre, at disse personer repræsenterer en uacceptabel høj risiko for revisors uafhængighed.

For at sikre, at dets partnere, chefer og ansatte efterlever uafhængighedspolitikken, skal revisionsfirmaet informere om denne politik på en hensigtsmæssig måde og regelmæssigt undervise disse personer om dette spørgsmål. Heri indgår også, at de skal informeres om sanktionerne for at overtræde denne politik.

Procedurer der skal anvendes

I overensstemmelse med et revisionsfirmas uafhængighedspolitik og afhængig af firmaets størrelse, kan de procedurer, som partnerne, cheferne og de ansatte skal anvende, variere. For et lille revisionsfirma kan det være hensigtsmæssigt at vurdere risikoen fra sag til sag og så træffe beslutning om bestemte procedurer for at reducere risikoen. For et stort revisionsfirma kan det imidlertid være nødvendigt at indføre rutineprocedurer for at opdage selv hypotetiske trusler mod revisors uafhængighed. For f.eks. at opdage en trussel i form af egeninteresse som følge af finansielle eller forretningsmæssige forbindelser kan det være nødvendigt for et sådant revisionsfirma at have en regelmæssigt opdateret database (f.eks. en fortegnelse over virksomheder, for hvilke der gælder restriktioner). En sådan database kan give alle partnere, chefer og ansatte oplysninger om alle de revisionsklienter, som kan indebære en trussel på grund af egeninteresse, hvis de opfylder visse kriterier. Databaseen bør være tilgængelig for alle personer i revisionsfirmaet, som eventuelt har en position, som gør det muligt at påvirke resultatet af en lovløst revision. Hvis dette beskyttelsessystem skal fungere efter hensigten, kræves det, at disse personer regelmæssigt giver revisionsfirmaet visse personlige oplysninger og kundeoplysninger.

Afhængig af størrelse og struktur kan det være hensigtsmæssigt for et revisionsfirma eller netværk at etablere interne procedurer for at sikre, at der foregår en passende høring inden for firmaet eller netværket vedrørende klienter, om hvilke det er uklart, i hvor høj grad de repræsenterer en trussel mod uafhængigheden. Denne høring bør omfatte erfarne partnere, der ikke er involveret i revisionsklientens forretninger, og som ikke er udsat for den pågældende risiko.

Dokumentation om vurderingen af uafhængighed

Formålet med revisors fremlæggelse af en vurdering af sin uafhængighed i forhold til en bestemt revisionsklient er at bevise, at vurderingen er foretaget korrekt. En sådan dokumentation bør indgå i revisionens sagsakter.

Intern kontrol med overholdelse af politikken til sikring af uafhængigheden

Kontrollen med at revisionsfirmaets uafhængighedspolitik overholdes, bør være en integrerende del af revisionsfirmaets kvalitetskontrol. Store revisionsfirmaer kan overdrage denne opgave til specialister i kvalitetskontrol eller endog til specialister i spørgsmål om uafhængighed. Dette er måske ikke hensigtsmæssigt for små og mellemstore revisionsfirmaer, der generelt kun vurderer deres uafhængighed fra sag til sag. Sådanne firmaer bør imidlertid i det mindste lade en partner, som ikke indgår i projektgruppen, undersøge, om de enkelte personer overholder uafhængighedspolitikken. I situationen med et enkeltmands firma og små partnerskaber, hvor alle partnere deltager i projektgruppen, eller hvor involvering af en anden partner uden for projektgruppen ville øge risikoniveauet (f.eks. hvis denne partner leverer andre vigtige tjenester end revisionstjenester til revisionsklienten), bør revisor enten søge råd hos revisorbranchens tilsynsorgan eller lade en anden revisor foretage en undersøgelse.

5. OFFENTLIGGØRELSE AF HONORARER

En revisor bør kunne bevise, at hans uafhængighed ikke er blevet kompromitteret af, at han har leveret andre tjenester end revisionstjenester til en revisionsklient, for hvilke den betaling, han modtager, er ude af proportion med de honorarer, han fik for den lovløst revision. Dette skulle også være i den pågældende revisionsklients interesse (se også A.4.1.2), eftersom det øger troværdigheden af de finansielle oplysninger, som han offentliggør. De krav til offentliggørelse, som medlemsstaterne indfører ved national lovgivning eller via tilsynsmyndighederne, bør gøre det muligt for en fornuftig og informeret tredjepart at danne sig en opfattelse af omfanget af en eventuel ubalance mellem honoraret for lovløst revision og andre honorarer. For at understøtte en sådan vurdering, bør de honorarer, der modtages for andre tjenester end revisionstjenester, opdeles i tre brede kategorier (f.eks. yderligere forsikring, skatterådgivning og andre tjenester), som afspejler de forskellige typer tjenester, der er blevet præsteret. Hvad angår kategorien for andre tjenester, bør der som minimum oplyses om finansiell informationsteknologi, intern revision, vurdering, tjenesteydelser i forbindelse med retstvister og rekruttering. Det kan også være hensigtsmæssigt at identificere særlige opgaver, der repræsenterer en betydelig del af en bestemt underkategori.

B. SÆRLIGE OMSTÆNDIGHEDER**1. FINANSIELLE INTERESSER**

Begrebet »finansiel interesse« omfatter normalt en række finansielle interesser, som revisor, hans revisionsfirma eller en anden person som defineret i del A. 2 kan have i en revisionsklient eller i en af klientens tilknyttede virksomheder. Begrebet omfatter både »direkte« og »indirekte« finansielle interesser som

- direkte eller indirekte aktiebesiddelse i revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder
- besiddelse af eller handel med værdipapirer i revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder
- pensionsrettigheder eller andre benefits fra revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder.

Forpligtelser til at erhverve finansielle interesser (f.eks. kontraktlige aftaler om at erhverve en finansiel interesse) og derivater, der står i direkte forbindelse med finansielle interesser (aktieoptioner, futures m.v.), bør behandles på samme måde som en finansiel interesse, der allerede eksisterer.

Direkte finansielle interesser

Når en person, som er direkte involveret i udførelsen af en lovpligtig revision (revisor, revisionsfirmaet, en person i projektgruppen eller i kommandokæden) har en direkte finansiel interesse i revisionsklienten, som f.eks. aktier, obligationer, gældsbeviser, optioner eller andre værdipapirer, vurderes egeninteressen til at være for stor til, at truslen mod revisors uafhængighed kan reduceres til et acceptabelt niveau.

I sådanne tilfælde må revisor enten trække sig ud af aftalen, eller såfremt der er tale om, at en person i revisionsfirmaet besidder den direkte finansielle interesse, skal denne udelukkes fra at deltage.

Hvor en partner i revisionsfirmaet eller dets netværk, som arbejder i et »kontor«, har en direkte finansiel interesse i revisionsklienten, vurderes egeninteressen til at være for stor til, at denne situation kan fortsætte.

Indirekte finansielle interesser

Begrebet »indirekte finansiel interesse« anvendes om tilfælde, hvor f.eks. en person, som defineret i A.2, har investeret i enheder, der ikke indgår i revisionsklientens virksomhed, men som har investeret i denne, eller i virksomheder, som revisionsklienten også har investeret i.

En person, som defineret i A.2, bør ikke besidde en sådan indirekte finansiel interesse, hvis egeninteressen ved dette finansielle engagement er væsentlig. Dette gælder især, når en indirekte aktiepost i revisionsklienten reelt eller tilsyneladende sætter personen i stand til at påvirke ledelsesbeslutninger, der træffes af revisionsklienten (f.eks. betydelige indirekte stemmerettigheder), eller hvis den direkte aktieindehaver på grund af omstændigheder reelt eller tilsyneladende kan øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision. Derudover kan der opstå en uacceptabelt høj fare for uafhængigheden i tilfælde, hvor revisor eller en anden person, som defineret i A.2, fungerer som stemmeretsfuldmægtig for en trust eller ekssekutor for et bo, der har værdipapirer i en revisionsklient. Dette er dog kun tilfældet, hvis der ikke er truffet passende forholdsregler for at mindske denne risiko, f.eks. ved at beløbsmodtagere, offentlige myndigheder eller domstole fører tilsyn og kontrol.

Omvendt kan egeninteressens indflydelse på truslen mod revisors uafhængighed betragtes som ubetydelig f.eks. i tilfælde, hvor revisor har en indirekte finansiel indflydelse i revisionsklienten, hvis

- den finansielle interesse besiddes af en investeringsfond, pensionsfond, et investeringsinstitut eller en lignende investeringsvirksomhed, og
- den person, der har den indirekte finansielle interesse, ikke direkte er involveret i revisionen af fondens ledelse og ude af stand til at øve indflydelse på fondsledelsens investeringsbeslutninger.

Eksterne begivenheder

Hvis der erhverves en finansiel interesse på grund af en ekstern begivenhed (f.eks. arv, gave eller fusion), og denne interesse skaber en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed, skal den afhændes hurtigst muligt, dog senest én måned efter, at personen har fået kendskab til og ret til at afhænde den finansielle interesse. Når personen har erhvervet interessen i et børsnoteret selskab, hvilket for eksempel kan være sket i form af arv, bør aktierne sælges senest en måned efter, at personen har fået kendskab til arven og ret til at afhænde aktierne i overensstemmelse med gældende børsregler for salg af aktier fra personer med insider viden.

Indtil den finansielle interesse er afhændet, er der behov for yderligere foranstaltninger for at sikre revisors uafhængighed. Hvis en revisor for eksempel bliver bekendt med, at et medlem af projektgruppen gennem arv har erhvervet aktier i en klient, bør medlemmet ikke længere indgå i projektgruppen, før aktierne er blevet solgt. Han bør ligeledes udelukkes fra væsentlige beslutninger vedrørende den lovlige revision af klienten, indtil aktierne er blevet solgt.

Utsigtede overtrædelser

Der kan opstå tilfælde, hvor revisor bliver bekendt med, at en person i hans revisionsfirma utsigtet besidder en finansiell interesse i en revisionsklient eller i et af dennes tilknyttede virksomheder, hvilket generelt vil blive opfattet som en overtrædelse af reglerne om uafhængighed. Sådanne utsigtede overtrædelser truer ikke revisors uafhængighed af en revisionsklient, såfremt revisor:

- har fastlagt procedurer, hvorefter alle medarbejdere omgående skal meddele eventuelle overtrædelser af reglerne om uafhængighed, der skyldes køb, arv eller anden besiddelse af en finansiell interesse i en revisionsklient (se også A.4.3.2)
- omgående meddeler den pågældende, at den finansielle interesse skal afhændes, snarest muligt efter at den utsigtede overtrædelse er konstateret
- udviser særlig omhu ved gennemgangen af medarbejderens relevante revisionsarbejde.

Hvis det viser sig umuligt at få personen til at afhænde den finansielle interesse, bør vedkommende fjernes fra projektgruppen. Hvis en person, der ikke indgår i projektgruppen utsigtet besidder en finansiell interesse, der kunne bringe revisors uafhængighed i fare, bør vedkommende udelukkes fra væsentlige beslutninger vedrørende den lovlige revision af klienten.

Når der eksisterer en finansiell interesse, er det primært gennem revisors sikkerhedssystem (se A.4.3), at det skal kunne bevises, at truslen mod uafhængigheden er blevet konstateret og undersøgt. I givet fald bør beviserne også omhandle, i hvilket omfang klientens kontrolorgan er involveret i denne proces. Når der er truffet afgørelse om, hvorvidt truslen er væsentlig eller ej, bør præmisserne for denne afgørelse registreres.

2. FORRETNINGSFORBINDELSER

Forretningsforbindelser

Forretningsforbindelser kan defineres som forbindelser, der indebærer fælles kommercielle eller finansielle interesser mellem revisor, revisionsfirmaet eller andre, der er i stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovlige revision (en person, som defineret i A.2), på den ene side og revisionsklienten, en af klientens tilknyttede virksomheder eller dens ledelse. Her følger en række eksempler på sådanne forbindelser, der — såfremt de er væsentlige for revisor eller udøves uden for den normale virksomhed — kan skabe trusler i form af egeninteresse, påvirkning eller intimidering:

- en finansiell interesse i et joint venture sammen med revisionsklienten eller en ejer, direktør eller andre personer med en højere ledelsesfunktion hos klienten
- en finansiell interesse i en klient uden forbindelse med revisionen, der har en forbindelse med revisionsklienten enten som investor eller investeringsobjekt
- lån, der ydes til revisionsklienten eller garantier for revisionsklientens risici
- lån fra en revisionsklient eller lån, der er garanteret af en revisionsklient
- tjenesteydelser til en direktør eller en anden person med en højere ledelsesfunktion hos revisionsklienten, der er i dennes personlige interesse
- tjenesteydelser fra revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder vedrørende garanti, udbud, markedsføring eller salg af værdipapirer, der udstedes af revisionsfirmaet eller et firma i samme koncern.

Forpligtelser til at etablere en sådan forbindelse bør behandles på samme måde som forbindelser, der allerede eksisterer.

Inden for normal virksomhed

Som led i normal virksomhed kan en revisor ikke blot tilbyde tjenesteydelser inden eller uden for revisionsområdet til revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder, men kan også købe varer eller tjenesteydelser fra disse virksomheder. Det kan dreje sig om bank- eller forsikringsprodukter, kommercielle låneaftaler, køb af kontorudstyr, software eller firmabiler. Hvis disse transaktioner foregår med »arm's length« (som mellem tredjeparter), udgør de ikke generelt nogen trussel mod revisors uafhængighed (f.eks. køb af varer, der tilbydes på normale og gros-vilkår, og som tilbydes til klientens øvrige kunder som helhed). Imidlertid bør revisor nøje overveje, om den risiko, som selv en transaktion med »arm's length« kan fremkalde, kan få et sådant omfang, at hans uafhængighed bliver truet på grund af tilsyneladende eller faktisk afhængighed.

At købe varer eller tjenesteydelser fra en revisionsklient på favorable vilkår kan ikke betragtes som normal virksomhed, medmindre fordelene er uvæsentlige.

Væsentlige trusler mod revisors uafhængighed

Spørgsmålet om, hvorvidt en forretningsforbindelse udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed, afhænger af, om en rimelig og velinformeret tredjemand ville mene, at forbindelsen kunne påvirke resultatet af den lovpålagte revision. Der er derfor behov for objektive kriterier for at kunne bedømme betydningen af forbindelsen for henholdsvis revisor og revisionsklienten. Hvad angår regnskaberne og revisionsarbejdet, bør forbindelsen ikke medføre, at revisor, revisionsfirmaet eller et medlem af dets netværk sættes i stand til at øve indflydelse på revisionsklientens ledelsesbeslutninger. Ligeledes bør forbindelsen ikke sætte revisionsklienten eller et af dennes tilknyttede virksomheder i stand til at øve reel eller tilsyneladende indflydelse på resultatet af den lovpålagte revision.

Uanset forbindelsens natur er det primært revisors sikkerhedssystem (se A.4.3), der skal bevise, at evt. trusler mod hans uafhængighed er blevet konstateret og undersøgt. I givet fald bør beviserne også omhandle, i hvilket omfang klientens kontrolorgan er involveret i denne proces. Når der er truffet afgørelse om, hvorvidt truslen er væsentlig eller ej, bør præmisserne for denne afgørelse registreres.

Lovpligtige revisionsydelser

Truslen mod revisors uafhængighed må betragtes som for stor til, at det kan tillades en revisor, et revisionsfirma eller et medlem af dets netværk at give lovpligtige revisionstjenesteydelser til revisionsfirmaets ejer. Revisionstjenester til et af denne ejers tilknyttede virksomheder må ligeledes anses for at være i strid med uafhængighedskravet, når denne ejer tilsyneladende eller reelt er i stand til at øve indflydelse på beslutningsprocessen i revisionsfirmaet, der får indflydelse på dets funktion inden for lovpligtig revision. Dette kan for eksempel forekomme på grund af den stemmeandel, som ejeren har i revisionsfirmaet. Det kan ligeledes forekomme på grund af den stilling, som ejeren eller en af hans repræsentanter har i revisionsfirmaet. En stilling, der kan give anledning til bekymring, er direktør eller ledende medarbejder eller, at ejeren er medlem af revisionsfirmaets bestyrelse. Desuden bør revisor overveje, om revisionstjenesterne til disse klienter kunne bringe hans uafhængighed i fare, hvis klientens funktionærer, direktører eller aktionærer har en væsentlig stemmeandel i revisionsfirmaet, eller hvis de tilsyneladende eller reelt er i stand til at øve indflydelse på firmaets beslutningsproces med hensyn til dens lovpligtige revisionsfunktion.

3. BESKÆFTIGELSE HOS REVISIONSKLIENTEN

Dobbeltbeskæftigelse og udstationering

Truslen mod revisors uafhængighed må betragtes som for stor til, at det kan tillades, at en person, som defineret i A.2, som er ansat i revisionsfirmaet og/eller et firma i dets netværk, også er beskæftiget hos revisionsklienten og/eller en af dennes tilknyttede virksomheder. I revisionsfirmaets politikker og procedurer (se A.4.3.2) bør der indgå passende foranstaltninger, så det kan konstateres, om der forekommer dobbeltbeskæftigelse.

Revisor bør også nøje overveje de tilfælde, hvor en medarbejder i revisionsfirmaet eller et firma i dets netværk arbejder som udstationeret hos revisionsklienten eller en af dennes tilknyttede virksomheder. En udstationeringsaftale betyder en opgave, hvor en ansat i revisionsfirmaet eller dets netværk arbejder under klientens direkte tilsyn og skaber ikke regnskabstransaktioner eller data, som ikke skal gennemgås eller godkendes af klienten. En sådan opgave kan godkendes, såfremt personen ikke er i stand til at påvirke resultatet af den lovpligtige revision. Hvis en person efter at have indgået i en sådan udstationering bliver tilknyttet projektgruppen, bør han ikke have revisionsansvar for funktioner eller aktiviteter, som han skulle udføre eller kontrollere under den forudgående udstationering (se også B.5).

Medlem af projektgruppen ansættes hos revisionsklienten

Revisionsfirmaets generelle sikkerhedssystem (se A.4.3) bør indeholde politikker og procedurer, der kan tilpasses omstændighederne. Heri indgår en række faktorer som f.eks.:

- den afgående persons stilling i revisionsfirmaet (f.eks. partner over for højtstående medarbejdere eller andre ansatte)
- de omstændigheder, der fører til fratrædelsen (f.eks. pension, opsigelse, frivillig fratræden)
- den stilling, som den afgående medarbejder overtager hos klienten (f.eks. ledelsesfunktion over for stilling med ringe indflydelse på regnskaberne)
- det tidsrum, der er forløbet, efter at personen forlod revisionsfirmaet
- det tidsrum, der er forløbet, efter at den afgående medarbejder har udført tjenester i forbindelse med revisionsarbejdet.

Anden partners undersøgelse

Hvis den medarbejder, som forlader revisionsfirmaet, var engagement eller revisionspartner, bør den undersøgelse, der skal foretages af en anden revisionspartner, også omhandle risikoen for, at klienten kunne have haft indflydelse på den tidligere partner under den foregående revision. Derudover kan den tidligere partner have etableret tætte forbindelser med øvrige medlemmer af revisorgruppen, hvilket kan være en trussel mod de tilbageværende medlemmers uafhængighed. Endelig kan den tidligere partner bruge sin viden om den nuværende revisionsmetode og prøvestrategi til at omgå revisionsmodel-lerne.

Et mindre revisionsfirma, der ikke kan foretage en undersøgelse ved en anden partner, bør i stedet få en anden revisor til at gennemføre undersøgelsen eller i det mindste henvende sig til sit faglige tilsynsorgan.

4. LEDELSES- ELLER TILSYNSROLLE HOS REVISIONSKLIENTEN

At en person påtager sig en ledelses- eller tilsynsrolle hos en revisionsklient, er ikke den eneste latente bekymring med hensyn til intimidering og selvtilsyn. Sådanne trusler kan også opstå, når en person, som defineret i A.2, bliver medlem af et ledelses- eller tilsynsorgan i en virksomhed, der ikke er revisionsklient («non-client»), men enten er i stand til at øve indflydelse på revisionsklienten eller komme under dennes indflydelse. I sådanne tilfælde er risikoen for afhængighed urimeligt stor. Derfor bør det ikke være tilladt at tiltræde sådanne stillinger.

Hvis medlemmer af revisorstanden ifølge national lovgivning skal indtage en tilsynsrolle i visse selskaber, skal der træffes foranstaltninger til at sikre, at sådanne personer ikke har forpligtelser over for projektgruppen.

I B.4.2 anerkendes det, at et tidligere medlem af projektgruppen, som forlader revisionsfirmaet — uanset om dette sker for at tiltræde en stilling uden for kundekredsen — kan opfordres til at påtage sig en stilling uden ansættelse i et ledelses- eller tilsynsorgan hos revisionsklienten. I disse tilfælde er det revisionsfirmaets ansvar at sikre, at kravene i B.3.3 og 4 bliver opfyldt.

5. TILTRÆDELSE AF STILLING I REVISIONSFIRMA

Når en direktør eller leder af en revisionsklient ansættes i revisionsfirmaet, betragtes risikoen ved selvtilsyn som for stor til, at den kan afhjælpes på anden måde end ved, at personen udelukkes fra projektgruppen eller fra at deltage i væsentlige beslutninger vedrørende revisionen af klienten i to år. Hvis en tidligere ansat hos revisionsklienten ansættes i revisionsfirmaet, afgøres betydningen af selvtilsyn af det ansvar og de opgaver, som medarbejderen havde hos revisionsklienten og de opgaver, som han får i revisionsfirmaet. Hvis den tidligere medarbejder for eksempel udarbejdede regnskaber eller vurderede dele af regnskaberne, bør der gælde samme sikkerhedsforanstaltninger som for en direktør eller leder. Hvis den tidligere medarbejder derimod havde en stilling uden for ledelsen i en af revisionsklientens filialer, mindskes risikoen ved selvrevision, såfremt hans aktiviteter som medlem af projektgruppen ikke vedrører den pågældende filial.

6. SLÆGTSKAB OG ANDRE PERSONLIGE FORBINDELSER

Revisor skal være i stand til at vurdere truslen mod hans uafhængighed, hvis han selv eller et andet medlem af projektgruppen eller af kommandokæden eller en partner i et »kontor«, herunder han selv eller en sådan person, har et nært familiemedlem eller en tæt personlig forbindelse med nogen, der opfylder kriterierne i stk. 1, litra a) til d). Hans vurdering bør baseres på hans kendskab til forholdene for alle relevante personer i revisionsfirmaet eller dets netværk. Der bør foreligge politikker og procedurer, som kræver, at sådanne personer efter bedste evne oplyser om alle væsentlige fakta og omstændigheder, som revisor kan anvende. Revisor bør evaluere samtlige oplysninger, afgøre, om et eller flere af de nævnte kriterier er opfyldt, og træffe de nødvendige foranstaltninger inden for rimelig tid. Dette kan indebære, at firmaet ikke påtager sig opgaven, eller at medarbejderen udelukkes fra projektgruppen eller »kontoret«.

Det bør klart fremgå af revisionsfirmaets politikker og procedurer, at medlemmerne af projektgruppen, kommandokæden eller »kontoret« er ansvarlige for efter bedste evne at vurdere, hvem der tilsyneladende eller reelt udgør deres nære familie og tætte forbindelser uden for familien. De oplyser den ansvarlige revisionspartner om alle relevante fakta eller omstændigheder vedrørende en bestemt revisionsklient.

Nære familiemedlemmer

Begrebet »nær familie« dækker normalt over forældre, søskende, ægtefæller eller samboende, børn og andre personer, over for hvilke der består forsørgerpligt. Afhængigt af de forskellige kulturelle og sociale omgivelser, som revisionen finder sted i, kan begrebet dække andre familiemedlemmer, som kan have mindre nære men ikke mindre betydningsfulde forbindelser med den relevante person. Denne gruppe kan omfatte tidligere ægtefæller eller samboende samt børn af øvrige familiemedlemmer.

Nære forbindelser uden for familien

Det er vanskeligt at definere nære forbindelser uden for familien, men denne gruppe kunne omfatte en forbindelse med en person uden for familien, med hvem der forekommer regelmæssig social omgang.

Utilsigtede overtrædelser

Der vil opstå tilfælde, hvor revisor bliver bekendt med, at en medarbejder i hans revisionsfirma utilsigtet har undladt at underrette firmaet om en familiemæssig eller anden personlig forbindelse med revisionsklient, hvilket generelt ville blive betragtet som en overtrædelse af uafhængighedskravet. Sådanne utilsigtede overtrædelser truer ikke revisors uafhængighed af en revisionsklient, såfremt revisor:

- har fastlagt procedurer, hvorefter alle medarbejdere omgående skal underrette om overtrædelser af uafhængighedsreglerne, der skyldes ændringer i deres familiemæssige eller andre forhold, at et af deres familiemedlemmer eller en anden nær forbindelse (dvs. de, som er omfattet af stk. 1, litra a) og stk. 1, litra b)) har påtaget sig en følsom revisionsstilling, eller at et af disse familiemedlemmer eller personer via arv eller på anden vis har erhvervet en finansiell interesse i en revisionsklient
- omgående fjerner den pågældende fra projektgruppen, eller — såfremt vedkommende ikke indgår i projektgruppen — udelukker ham fra at deltage i væsentlige beslutninger vedrørende den lovpligtige revision af den relevante klient. Hvis der er tale om en væsentlig finansiell interesse, bør revisor meddele medarbejderen, at den finansielle interesse skal afhænde hurtigst muligt, efter at den utilsigtede overtrædelse er konstateret
- udviser særlig omhu ved gennemgangen af medarbejderens relevante revisionsarbejde.

7. ANDRE TJENESTEYDELSER

7.1. Generelt

Uafhængighed af revisionsklientens beslutningsproces

Risikoen ved selvrevision skal altid betragtes som for stor til, at der kan ydes andre tjenester end lovpligtig revision, hvis revisor involveres i beslutningsprocessen hos enten revisionsklienten, en af dennes tilknyttede virksomheder eller ledelsen af en sådan virksomhed. Hvis revisor eller et medlem af hans netværk agter at yde andre tjenester end revision til en revisionsklient eller en af dennes tilknyttede virksomheder, skal revisor sikre, at en person, der handler for eller på vegne af revisionsfirmaet eller et medlem af dets netværk, ikke tager beslutninger eller deltager i beslutningsprocessen på vegne af revisionsklienten, dennes tilknyttede virksomheder eller ledelsen af en sådan virksomhed.

Rådgivning eller hjælp i forbindelse med tjenesteydelser fra revisor eller revisionsfirmaet bør give revisionsklienten, en af dennes tilknyttede virksomheder eller en sådan virksomheds ledelse mulighed for at vælge mellem rimelige alternativer. Dette udelukker ikke revisor, revisionsfirmaet eller et medlem af dets netværk fra at fremsætte anbefalinger til revisionsklienten. Denne form for rådgivning bør dog kunne begrundes med objektive og åbne analyser, idet det forventes, at revisionsklienten vil gennemgå anbefalingerne, inden der træffes en beslutning. Hvis revisionsklienten søger råd i tilfælde, hvor der på grund af retlige bestemmelser kun foreligger én mulighed, bør revisor sikre, at hans dokumentation henviser til disse bestemmelser (f.eks. uddrag fra relevante retsforskrifter samt råd fra eksterne fagfolk).

7.2. Eksempler — Analyse af specifikke tilfælde

Erhvervslivet og finansmarkederne udvikler sig løbende, og der sker hurtige forandringer inden for informationsteknologien. Disse udviklinger har væsentlige følger inden for ledelse og kontrol. Forandringerne sker for hurtigt til, at man kan opstille en fuld oversigt over alle de tilfælde, hvor salg af andre tjenesteydelser til en revisionsklient kunne udgøre en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed. Det er heller ikke muligt at opstille de forskellige sikkerhedsforanstaltninger, som kan anvendes til at mindske sådanne trusler. Nedenfor følger en række eksempler, der beskriver specifikke tilfælde, hvor revisors uafhængighed kan komme i fare. Der bliver også diskuteret, hvilke sikkerhedsforanstaltninger der kan anvendes for at mindske truslen til et acceptabelt niveau efter omstændighederne. I praksis er det revisor, der skal vurdere følgerne af beslægtede, men forskellige, omstændigheder og overveje, hvilke sikkerhedsforanstaltninger en velunderrettet tredjemand ville betragte som passende til at mindske truslen mod revisors uafhængighed.

7.2.1. Udarbejdelse af regnskabsbilag og regnskaber

Grad af deltagelse i udarbejdelsen

Der er forskellige grader, hvorefter revisor (herunder hans revisionsfirma, medlemmer af hans netværk eller disses medarbejdere) kan deltage i udarbejdelsen af regnskabsbilag og regnskaber. I den ene ende af spektret kan revisor udarbejde primære regnskabsbilag, føre bogholderi og udarbejde regnskaber samt udføre den lovpligtige revision af disse regnskaber. I andre tilfælde hjælper revisor sin revisionsklient med udarbejdelsen af regnskabet på grundlag af råbalancen, bistår revisionsklienten ved udregning af kontoafslutningerne (udregning af periodeafgrænsningsposter, dubiose debitorer, afskrivning m.v.) I den anden ende af spektret deltager revisor ikke i udarbejdelsesprocessen. Endelig kan det forekomme, at revisor slet ikke deltager i udarbejdelsesprocessen. Selv i dette tilfælde vil den revisor, som konstaterer mangler i revisionsklientens foreslåede oplysninger, normalt foreslå og fremlægge ændringsforslagene. Dette ligger inden for det lovpligtige revisionsmandat og bør ikke betragtes som en ydelse uden for revisionsområdet. Selv om regnskabsfremlæggelsen altid er ledelsens ansvar, er det sjældent, at der udsendes regnskaber, hvor revisor ikke har været involveret i fremlæggelsen eller udarbejdelsen.

Bistand og rådgivning

Revisionsklienten og dennes ledelse har ansvaret for regnskaberne og for at føre regnskabsbilagene. Som minimum skal det indgå i revisors sikkerhedsforanstaltninger, at såfremt der ydes bistand til bogholderi, skal konteringer og underliggende antagelser (f.eks. til vurdering) komme fra klienten. Derudover bør revisor ikke deltage i beslutningsprocessen hos revisionsklienten eller dennes ledelse, hvad angår data eller antagelser.

Revisors bistand bør derfor begrænses til tekniske eller mekaniske opgaver og til rådgivning om andre standarder og metoder, som revisionsklienten kunne tænkes at ville anvende.

Som eksempel på bistand, der bringer revisors uafhængighed i fare, kan bl.a. nævnes:

- afslutning eller ændring af konteringer, konto- eller transaktionsklassifikationer eller andre regnskabsregistreringer uden klientens tilladelse
- tilladelse til eller godkendelse af transaktioner
- udarbejdelse af grundbilag eller oprindelige data (herunder beslutninger om værdiansættelse) eller ændringer i sådanne bilag eller data.

Som eksempel på bistand, der ikke nødvendigvis bringer uafhængigheden i fare, kan bl.a. nævnes:

- mekaniske bogføringsopgaver som f.eks. registreringstransaktioner, hvor revisionsklientens ledelse allerede har fastlagt den relevante kontoklassificering, postering af kodede transaktioner i en klients hovedbog, gennemførelse af posteringer, der er godkendt af klienten, i klientens råbalance og visse former for databehandling
- oplysning til klienten om gældende regnskabsstandarder eller værdiansættelsesmetoder, hvorefter klienten beslutter, hvilken metode der skal anvendes.

Offentlig interesse

Den risiko, der opstår for selvrevision, hvis en revisor bistår en virksomhed af interesse for offentligheden med at udarbejde regnskabsbilag eller regnskaber er så stor, at den kun kan mindskes ved, at det forbydes at yde sådan bistand ud over det lovpligtige revisionsmandat (dvs. bistand ud over forslag til og udarbejdelse af ændringer i løbet af den lovpligtige revision, efter der er konstateret mangler i revisionsklientens foreslåede oplysninger).

Hvis revisor bliver bedt om at deltage i udarbejdelsen af revisionsklientens regnskabsbilag eller regnskaber, bør han under alle omstændigheder nøje overveje, hvordan offentligheden anskuer hans opgave. Dette kan afhænge af revisionsklientens størrelse og struktur samt af det forretningsmiljø, som denne klient er aktiv i, lokalt, regionalt eller nationalt. Hvis det vurderes, at truslen er så stor, at offentligheden kunne komme i tvivl om revisors uafhængighed, bør han afslå opgaven.

Nødtilfælde

I nødtilfælde kan revisor deltage i udarbejdelsen i et omfang, som ikke ville være acceptabelt under normale omstændigheder (se stk. 2 og 3). Sådanne tilfælde kan opstå, når revisor på grund af eksterne og uforudseelige begivenheder er den eneste med ressourcer og tilstrækkeligt kendskab til revisionsklientens systemer og procedurer til at kunne bistå klienten, så regnskaberne kan udfærdiges til tiden. Som et eksempel på et nødtilfælde kan nævnes en situation, hvor revisor nægter at give disse tjenesteydelser, hvilket medfører en svær byrde for revisionsklienten (f.eks. tab af kreditmuligheder) eller endda en trussel mod dennes going concern-status.

I et sådant nødtilfælde bør revisor imidlertid ikke deltage i endelige beslutninger og bør sørge for i videst muligt omfang at indhente klientens tilladelse. Han bør også overveje yderligere sikkerhedsforanstaltninger, således at truslen mod hans uafhængighed bliver minimeret. Han bør i videst muligt omfang diskutere situationen med revisionsklientens kontrolorgan og sikre, at der gives oplysninger i regnskaberne om de ydelser, han har leveret og årsagen hertil.

Lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber for virksomheder af interesse for offentligheden

Når regnskaberne for en klient af interesse for offentligheden skal gennemgås under en lovpligtig revision, kan der opstå tilfælde, hvor en sådan revisionsklient ikke har mulighed for at træffe foranstaltninger efter stk. 3. Derfor kan det forekomme, at den lokale revisor bliver nødt til at deltage i udarbejdelsen af regnskaber, der skal indgå i revisionsklientens konsoliderede regnskaber. Under sådanne omstændigheder betragtes risikoen for selvrevision hos klientens revisor normalt ikke som væsentlig, hvis bistanden i forbindelse med bogføring udelukkende har teknisk eller mekanisk karakter, rådgivningen kun er informativ (se punkt 2), regnskaberne for sådanne tilknyttede virksomheder ikke er afgørende for revisionsklientens konsoliderede regnskaber (hverken enkeltvis eller samlet), og det samlede honorar til revisionsfirmaet og dets netværk for disse tjenesteydelser er uvæsentlige i forhold til det samlede revisorhonorar.

7.2.2. Udformning og implementering af finansielle informationsteknologiske systemer

Finansielle oplysninger

I lovpligtigt revisionsarbejde indgår tests af de hardware- og softwaresystemer, som revisionsklienten anvender til at samle finansielle oplysninger, som indgår i dennes regnskaber. Hvis revisor (herunder hans revisionsfirma, firmaer i dets netværk eller ansatte heri) medvirker til udformning og implementering af et sådant finansielt informationsteknologisk system (FTS), kan der opstå risiko for selvrevision. I denne forbindelse rummer de finansielle oplysninger ikke kun de tal, som oplyses direkte i regnskaberne, men også øvrige vurderinger eller fysiske data, som regnskabsoplysningerne vedrører. Sådanne oplysninger samles enten gennem integrerede IT-systemer eller enkeltstående systemer (f.eks. systemer for bogholderi, cost accounting, løn eller cash management samt systemer, hvori der kun forekommer fysiske tal, som f.eks. lager- og produktionskontrollsystemer m.v.)

Grad af engagement

Revisor kan involvere sig på forskellig vis i udformningen og implementering af FITS:

I den ene ende af spektret findes tilfælde, hvor revisor påtager sig en ledelsesrolle eller ansvaret for udformningen af FIT-systemet og implementeringsprojektet som helhed eller for driften af FIT-systemet og de data, som det anvender eller genererer. Et sådant engagement betyder klart en uacceptabel trussel mod revisors uafhængighed.

I andre tilfælde må revisor nøje vurdere truslen mod hans uafhængighed, som kunne opstå, fordi han medvirker ved udformningen og implementeringen af systemer for sin revisionsklient, især hvor der er et offentligt aspekt. Han bør under alle omstændigheder overveje, om der er truffet passende forholdsregler for at mindske truslen mod hans uafhængighed til et acceptabelt niveau. Risikoen kan for eksempel være acceptabel, hvis det er revisors opgave at rådgive et konsortium under revisionsklienten om udformning og/eller implementering af et projekt. Risikoen er ligeledes ringe i tilfælde, hvor revisor bliver bedt om at tilpasse et standardssystem for regnskabsføring til klientens behov. Truslen mod hans uafhængighed kan dog vurderes som for høj, hvis der er tale om et udformningsprojekt for en stor virksomhed eller en klient af interesse for offentligheden.

I den anden ende af spektret kan revisor få til opgave at udarbejde en gennemgang af alternative systemer til sin revisionsklient. På grundlag af denne gennemgang afgør klienten selv, hvilke systemer der skal installeres. Sådanne tjenesteydelser påvirker normalt ikke revisors uafhængighed, hvis omkostninger og fordele ved systemerne dokumenteres ordentligt og drøftes med revisionsklienten. Imidlertid bliver revisors uafhængighed truet, hvis han har en væsentlig finansiell interesse (se B.1) eller en væsentlig forretningsforbindelse (se B.2) med en eller flere af systemleverandørerne.

7.2.3. Vurderingstjenester

Vurderingstjenester

En vurdering indebærer antagelser om en fremtidig udvikling, anvendelse af særlige metoder og teknikker og en kombination af begge dele for at udregne en særlig værdi eller en række værdier for et aktiv, et passiv eller for en samlet virksomhed. De underliggende antagelser bag en sådan vurdering kan stå i forbindelse med fortolkninger af nutiden eller forventninger til fremtiden, herunder både generelle udviklinger og følgerne af visse handlinger, som foretages eller planlægges af revisionsklienten eller personer inden for dennes nære forretningskreds.

Forpligtelser til at gennemgå eller udtale sig om det vurderingsarbejde, som andre har udført (f.eks. forpligtelser efter artikel 10 og 27 i andet selskabsretlige direktiv 77/91/EØF, artikel 10 og 23 i tredje selskabsretlige direktiv 78/855/EØF eller artikel 8 i sjette selskabsretlige direktiv 82/891/EØF), eller forpligtelser til at indsamle og verificere data, der skal anvendes i en vurdering, som andre foretager (f.eks. almindelig »due diligence« i forbindelse med frasalg eller akquisition af virksomheder), betragtes ikke som vurderingstjenester ifølge dette princip.

Væsentlighed og subjektivitet

Vurderingstjenester, der fører til vurdering af beløb, som hverken sammenlagt eller enkeltvis er væsentlige i forhold til regnskabet, betragtes ikke som en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed.

Ansvaret for de underliggende antagelser bag en vurdering og de anvendte metoder ligger altid hos revisionsklienten eller dennes ledelse. Som led i beslutningsprocessen skal revisionsklienten eller dennes ledelse normalt beslutte de underliggende antagelser bag vurderingen og beslutte, hvilken metode, der skal anvendes ved værdiansættelsen. Dette er særlig vigtigt, når den vurdering, der skal foretages, forudsætter en væsentlig grad af subjektivitet, det være sig i forhold til de underliggende antagelser eller vedrørende forskellen i anvendelige metoder.

Hvad angår visse rutinemæssige vurderinger, kan subjektivitetsgraden i den relevante post imidlertid være uvæsentlig. Dette gælder, hvis de underliggende antagelser er lovbestemte (f.eks. skattesatser eller afskrivningssatser til skatteformål), hører under andre bestemmelser (f.eks. en bestemmelse om at anvende bestemte rentesatser) eller er generelt accepteret inden for revisionsklientens forretningsområde, og hvis de anvendte teknikker og metoder tager udgangspunkt i generelt anerkendte standarder eller endda er foreskrevet ved lov eller andre bestemmelser. Under sådanne omstændigheder vil resultatet af en vurdering, der er foretaget af en velinformeret tredjemand, måske ikke være identisk, men det vil formentlig ikke udvise væsentlige forskelle. Sådanne vurderingstjenester bringer derfor ikke nødvendigvis revisors uafhængighed i fare, selv i tilfælde hvor værdien kan betragtes som væsentlig i forhold til regnskaberne, såfremt revisionsklienten eller dennes ledelse som minimum har godkendt alle væsentlige bedømmelsesspørgsmål.

Yderligere sikkerhedsforanstaltninger

Visse vurderingstjenester rummer en uvæsentlig grad af subjektivitet. Heri indgår bl.a. anvendelse af standardteknikker eller -metoder eller tjenester i form af gennemgang af de vurderingsmetoder, som en tredjemand har anvendt, men hvor den endelige vurdering er væsentlig i forhold til regnskaberne. I sådanne tilfælde bør revisor overveje, om der stadig foreligger risiko for selvrevision, som bør mindskes ved hjælp af yderligere sikkerhedsforanstaltninger. En sådan trussel kan fjernes ved, at der oprettes en vurderingsgruppe, der er adskilt fra projektgruppen og har andre kommandoveje.

7.2.4. Deltagelse i revisionsklientens interne revision

Intern revision er et vigtigt element i en virksomheds interne kontrolsystem. I virksomheder, særligt små og mellemstore, som ikke har råd til en intern revisionsafdeling, eller hvor en sådan afdeling mangler bestemte faciliteter (f.eks. adgang til specialister inden for informationsteknologi eller treasury management), kan revisor medvirke i den interne revision for at styrke ledelsens kontrolmuligheder.

Imidlertid kan der opstå risiko for selvrevision, hvis der for eksempel ikke er en klar barriere mellem ledelsen samt styringen af henholdsvis den interne revision og de interne revisionsopgaver, eller hvis revisors evaluering og de interne revisionsopgaver afgør arten og omfanget af hans efterfølgende lovpligtige revisionsprocedurer. For at undgå sådanne risici må revisor, revisionsfirmaet eller medlemmet af dets netværk kunne bevise, at de ikke indgår i ledelsen eller kontrollen med den interne revision. Desuden skal revisor som den, der reviderer klientens regnskaber, kunne påvise, at han har truffet passende foranstaltninger for at få gennemgået resultaterne af det interne revisionsarbejde, og at han ikke har lagt for meget vægt på disse resultater, mens han konstaterede arten, tidspunktet og omfanget af sit lovpligtige revisionsarbejde. For at sikre, at revisionsfirmaets lovpligtige revisionsarbejde opfylder revisionsstandarderne, og at der ikke forekommer trusler for revisors uafhængighed, bør der foretages en dækkende undersøgelse af disse sager af en revisionspartner, som hverken har været involveret i den lovpligtige revision eller i de interne revisionsopgaver, som kan få indflydelse på regnskabet.

I virksomheder, hvor den interne revisionsafdeling rapporterer til et kontrolorgan i stedet for til selve ledelsen, har den interne revision en rolle, der komplementerer den lovpligtige revisionsfunktion. Det kan derfor ansues som et separat element af kontrolfunktionen. Hvis revisor bliver bedt om at udføre internt revisionsarbejde under disse omstændigheder, skal han stadig kunne påvise, at han på tilfredsstillende vis har vurderet mulige trusler mod hans uafhængighed og har taget de nødvendige forholdsregler.

7.2.5. Repræsentation for revisionsklienten i retstvister

Risiko for partiskhed og selvrevision

Under visse omstændigheder bistår revisor, revisionsfirmaet, et medlem af et netværk eller en partner, leder eller medarbejder heri revisionsklienten med en retstvist.

En revisor, der repræsenterer revisionsklienten i en disput, påtager sig almindeligvis en partisk rolle, der må opfattes som værende uforenelig med en revisors ansvar for at give en objektiv udtalelse om regnskaberne. Denne risiko for partiskhed ledsages af en risiko for selvrevision, når bistanden i en tvist også indebærer, at revisor skal vurdere revisionsklientens mulighed for at vinde tvisten, hvis dette påvirker de beløb, der indgår i regnskaberne. En revisor, der medvirker i en retstvist, må derfor vurdere betydningen af både risikoen for partiskhed og for selvrevision.

Risikoen for partiskhed øges, hvis revisor, revisionsfirmaet eller et firma i dets netværk påtager sig en aktiv rolle i en retstvist på revisionsklientens vegne. Det er mindre sandsynligt, at denne risiko bliver væsentlig, hvis revisor udelukkende skal afgive vidnesbyrd i en sag, som klienten er del i.

Selv når revisor påtager sig en forholdsvis aktiv rolle på klientens vegne, kan der være særlige tilfælde, hvor hans uafhængighed ikke bliver kompromitteret. Sådanne tilfælde kan omfatte repræsentation på revisionsklientens vegne i en retssag eller skatteforvaltning i skattesager. Man kan også nævne rådgivning til klienten eller forsvar for en bestemt regnskabsmetode i et tilfælde, hvor en medlemsstats myndigheder, værdipapirtilsyn eller tilsynspanel eller lignende europæiske eller internationale organer undersøger revisionsklientens regnskaber. Uanset omstændighederne bør revisor imidlertid undersøge den specifikke situation og sit eget engagement for nøje at kunne bedømme, om der foreligger en væsentlig trussel mod hans uafhængighed.

Væsentlighed og subjektivitet

Juridiske tjenesteydelser til en revisionsklient i forbindelse med retstvister skaber normalt ikke væsentlige risici for revisors uafhængighed, såfremt en velunderrettet tredjemand ikke ville vurdere, at disse tjenester ville have nogen væsentlig indflydelse på regnskaberne.

At repræsentere revisionsklienten er i sig selv subjektivt, men graden af subjektivitet afhænger af retshandlingernes art. I løbet af en revision har revisor normalt valget mellem selv at vurdere resultatet af retshandlingerne eller at støtte sig til en bekræftelse fra en ekstern advokat, som klienten anvender. I begge tilfælde er graden af subjektivitet afhængig af faktorer som for eksempel advokatens kompetence, om han overholder advokatstandens etiske regler og de foreliggende beviser factors, men ikke om hvorvidt advokaten er ansat hos revisionsklienten eller et uafhængigt advokatfirma.

I tilfælde, hvor resultatet af retshandlingerne med rimelighed kan vurderes på grundlag af de foreliggende beviser, vil vurderingen af de beløb, der påvirkes af retstvisten, formentlig ikke føre til væsentlige forskelle mellem de tjenesteydelser, som revisionsfirmaet eller et uafhængigt advokatfirma leverer (f.eks. tvister om ansættelseskontrakter med medarbejdere eller visse skattesager).

På den anden side kan der være tilfælde, hvor der i sagens natur er en væsentlig grad af subjektivitet. Der kan også opstå tilfælde, hvor det er umuligt at vurdere beviser objektivt på grund af forretningsforbindelsen mellem revisor og revisionsklienten (f.eks. fordi tidligere eller nuværende ledere, bestyrelsesmedlemmer eller aktionærer er personligt engageret). I sådanne tilfælde bør revisor sikre sig, at han ikke involveres i revisionsklientens handlinger under retstvisten, undtagen i mindre tilfælde hvor den pågældende sag ikke med rimelighed kan forventes at have en væsentlig indflydelse på regnskaberne.

Yderligere sikkerhedsforanstaltninger

I tilfælde, der ikke er omfattet af stk. 2, bør revisor overveje, om der fortsat er trusler mod hans uafhængighed, som skal mindskes gennem yderligere sikkerhedsforanstaltninger. At projektgruppen bliver involveret i retstvisten kan for eksempel undgås ved, at der oprettes forskellige projektgrupper med forskellige kommandoveje for henholdsvis den lovlige revision og de juridiske tjenesteydelser i forbindelse med retstvisten.

7.2.6. Ledelsesrekruttering

Hvis revisor bliver bedt om at bistå en revisionsklient med at rekruttere ledende eller centrale medarbejdere, bør han først vurdere eventuelle trusler mod hans uafhængighed, der for eksempel kunne opstå på grund af den stilling, som skal besættes, og karakteren af den bistand, der skal gives. Behovet for en indgående vurdering er størst, når den, der skal rekrutteres, kan forventes at spille en væsentlig rolle i klientens finansielle styringsprocesser og derfor jævnligt vil være i kontakt med revisor. Trusler i form af egeninteresse og bekendtskab kan dog også opstå som følge af andre udnævnelser.

Hvad angår karakteren af den ønskede bistand, kan der som eksempel på en acceptabel tjenesteydelse nævnes gennemgang af en række ansøgers kvalifikationer, hvorefter der gives en objektiv udtalelse om deres egnethed til stillingen. En anden acceptabel tjenesteydelse kan være udarbejdelse af en short-list over kandidater til ansættelssamtale, såfremt den er udarbejdet på grundlag af klientens kriterier og ikke revisors egen vurdering. I begge tilfælde skal det sikres, at udtalelser om kandidaterne ikke får en urimelig indflydelse på revisionsklientens beslutning. Hvis revisor konkluderer, at han ikke kan give den ønskede bistand uden direkte eller indirekte at medvirke i revisionsklientens beslutning om, hvem der skal antages, bør han nægte at påtage sig opgaven.

8. REVISIONSHONORAR OG ØVRIGE HONORARER

8.1. Betingede honorarer

Aftaler om revisionshonorar

Lovligt revisionssarbejde, der udføres i offentlighedens interesse, er i sagens natur uegnet for honoraraftaler, hvor revisors honorar afhænger af revisionsklientens resultater eller resultatet af selve revisionen. Revisionshonorarer, der bestemmes af en domstol eller et regeringsorgan, er ikke betingede honorarer.

Aftaler om øvrige honorarer

Der opstår ligeledes trusler mod revisors uafhængighed i form af egeninteresse, selvrevision og partiskhed, når honoraret for en opgave uden for revisionen er afhængigt af en betinget begivenhed. Dette gælder for samtlige betingede aftaler mellem revisor, revisionsfirmaet eller et medlem af dets netværk og revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder. Ved afhængighed af en betinget begivenhed forstås for eksempel, at honoraret til en vis grad er afhængig af forløbet eller resultatet af projektet eller, at revisionsklienten (evt. en tilknyttet virksomhed) når et bestemt resultat.

Når det skal vurderes, i hvilket omfang betingede honoraraftaler udgør en trussel mod revisors uafhængighed, og om der er passende sikkerhedsforanstaltninger, bør revisor blandt andet overveje følgende faktorer: forholdet mellem det arbejde, som det betingede honorar skal dække, og udarbejdelsen af en igangværende eller fremtidig revision, rammerne for mulige honorarer og det grundlag, som honoraret skal beregnes på.

Når revisor foretager sin vurdering, bør han blandt andet overveje, om størrelsen af det betingede honorar er direkte afhængigt af værdien af et aktiv eller en transaktion (f.eks. en procentdel af anskaffelsesprisen) eller en finansiell betingelse (f.eks. vækst i markedsværdi), hvis værdiansættelse efterfølgende vil blive underkastet revision, og hvorvidt dette øger egeninteressen til et uacceptabelt niveau. På den anden side opstår der normalt ikke trusler mod revisors uafhængighed, hvis der ikke er en direkte forbindelse mellem beregningsgrundlaget for det betingede honorar (f.eks. startlønnen for en ny medarbejder, når der ydes bistand ved rekruttering) og et væsentligt aspekt ved revisionsarbejdet. Hvis der findes et kontrolorgan, bør revisor oplyse dette organ om eventuelle aftaler om betingede honorarer i overensstemmelse med principperne i del A.4.1.2.

8.2. Sammenhæng mellem det samlede honorar og samlede indtægter

Overdreven afhængighed af honorarer inden og uden for revisionen fra en enkelt revisionsklient eller klientgruppe giver tydeligvis anledning til en trussel mod revisors uafhængighed i form af egeninteresse. Revisor eller revisionsfirmaet skal ikke blot undgå, at der opstår en sådan grad af finansiell afhængighed, men også nøje overveje, om en sådan tilsyneladende grad af afhængighed kan udgøre en væsentlig trussel mod deres uafhængighed.

Tilsyneladende finansiell afhængighed

Revisor, revisionsfirmaet eller netværket kan tilsyneladende være finansielt afhængige af en enkelt revisionsklient eller klientgruppe, hvis det samlede honorar inden og uden for revisionen, som de modtager eller forventer at modtage fra den pågældende klient eller klientgruppe, overstiger en kritisk procentdel af deres samlede indkomster. Hvordan en kritisk procentdel skal opfattes, afhænger af forskellige faktorer i revisionsmiljøet. Dette niveau kan for eksempel variere efter firmaets størrelse, om det er vel- eller nyetableret, om det fungerer lokalt, nationalt eller internationalt og afhængigt af den generelle situation på de markeder, hvor det er aktivt.

Revisor skal nøje overveje disse omstændigheder, når han vurderer betydningen af den trussel, som egeninteressen tilsyneladende udgør mod hans uafhængighed. Der bør gennemføres en analyse af alle honorarer både inden for og uden for revision, som stammer fra en bestemt klient eller klientgruppe sammenholdt med firmaets eller netværkets samlede indtægter og de relevante beløb, der forventes at komme i løbet af det pågældende firmas eller netværks regnskabsperiode. Hvis denne analyse viser, at der foreligger en vis afhængighed og et behov for sikkerhedsforanstaltninger, bør en revisionspartner, som ikke har deltaget i arbejdet hos klienten henholdsvis inden for og uden for revisionen, udføre en undersøgelse af den væsentlige del af det arbejde inden og uden for revisionen, der er udført for klienten, og yde den nødvendige rådgivning. Denne gennemgang bør også omfatte revisionsarbejde og andre opgaver, der er blevet indgået aftale om, eller som er genstand for et givet tilbud. Hvis der fortsat råder tvivl, eller hvis der på grund af firmaets størrelse ikke er en sådan partner til rådighed, bør revisor søge rådgivning hos sit faglige tilsynsorgan eller få gennemført en gennemgang hos en anden revisor.

Honorarer for øvrige opgaver

Revisor bør ligeledes overveje, om der reelt eller tilsyneladende foreligger andre honoraraftaler mellem en enkelt revisionsklient eller klientgruppe og revisor selv eller revisionsfirmaet, som kan true deres uafhængighed på grund af egeninteresse. For eksempel kan en revisionspartner på et kontor eller i en filial tilsyneladende være afhængig af honorarer fra én bestemt revisionsklient, hvis de fleste af dette kontors tjenester ydes til netop denne revisionsklient, eller hvis den samme person er ansvarlig for at sælge både revisionsopgaver og andre aktiviteter til revisionsklienten. For at mindske sådanne risici for egeninteresse kan et revisionsfirma overveje sin organisationsstruktur og visse enkeltpersoners ansvarsområder og i givet fald drøfte, hvordan tjenesteydelserne udføres og afregnes med revisionsklientens kontrolorgan.

Revisors uafhængighed er særlig udsat, hvis der opnås væsentlige honorarer ved serviceydelser uden for revisionen hos en revisionsklient eller dennes tilknyttede virksomheder. Revisor bør derfor vurdere truslen mod hans uafhængighed. Han bør særligt overveje karakteren af de øvrige tjenesteydelser, de forskellige honorarer fra henholdsvis den lovpligtige revision og de øvrige opgaver, og hvorledes de enkeltvis står i forhold til revisionsfirmaets eller netværkets samlede honorarer. Hvis analysen viser, at der er behov for sikkerhedsforanstaltninger, især hvis honorarerne for de øvrige opgaver overstiger revisionshonorarerne, bør en revisionspartner, som ikke har deltaget i nogen af disse opgaver, udføre en undersøgelse af det arbejde, der er udført for klienten og give den nødvendige rådgivning.

8.3. Forfaldne honorarer

Ubetalte honorarer for revisionsarbejde eller andre opgaver kunne i realiteten opfattes som et lån fra revisor til revisionsklienten. Dette kan true revisors uafhængighed, idet der skabes en gensidig finansiell interesse med revisionsklienten. Under sådanne omstændigheder skal revisor vurdere truslens omfang og træffe de nødvendige foranstaltninger. For eksempel kan man oplyse alle relevante tredjemænd om omfanget af den mulige gensidige interesse. Hvis revisor er et revisionsfirma, kan en revisionspartner, som ikke medvirker i forretninger med revisionsklienten, foretage en undersøgelse af omstændighederne. Hvis der er tale om en enkelt revisor eller et mindre partnerskab, hvor samtlige revisionspartnere har gjort forretning med revisionsklienten, bør revisor enten søge rådgivning hos sit faglige tilsynsorgan eller bede en anden revisor gennemføre en undersøgelse.

8.4. Prisfastsættelse

Revisor må kunne påvise, at det honorar, han beregner for en revisionsopgave, er rimeligt, især hvis det er væsentlig lavere end det honorar, der blev krævet af en tidligere revisor, eller end de tilbud, der er fremsat af andre firmaer, som byder på opgaven. Han skal ligeledes kunne påvise, at honorartilbuddet ikke er styret af forventninger om opgaver uden for revisionen, og at klienten ikke er blevet vildledt om beregningsgrundlaget for fremtidige honorarer for revision og andre opgaver under forhandlingerne om de gældende revisionshonorarer. Revisor bør have fastlagt politikker og procedurer, så det kan påvises, at hans honorarer opfylder disse betingelser. I forbindelse med lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden bør revisor diskutere beregningsgrundlaget for revisionshonoraret med kontrolorganet.

9. RETSTVISTER

Selv om det ikke i alle tilfælde er muligt at specificere, hvornår en revisor ikke med rimelighed kan fortsætte med at udføre sit hverv for en revisionsklient, bør følgende kriterier overvejes:

- hvis en revisionsklient hævder, at der er mangler i det lovpligtige revisionsarbejde, og revisor anser det for sandsynligt, at der vil blive udtaget stævning, bør revisor i givet fald først diskutere grundlaget for påstanden med revisionsklientens kontrolorgan og i modsat fald med sit faglige tilsynsorgan. Hvis sidstnævnte bekræfter, at der sandsynligvis vil blive udtaget stævning, bør revisor med hensyntagen til lokale retskrav træde tilbage

- hvis revisor hævder, at en revisionsklients nuværende ledelse har gjort sig skyldig i svig, afgøres truslen mod hans uafhængighed og beslutningen om at træde tilbage ligeledes af sikkerhedsforanstaltninger, for eksempel om alle relevante aspekter i givet fald diskuteres med klientens kontrolorgan eller i modsat fald med revisors faglige tilsynsorgan. (I visse lande sikres revisor gennem den nationale lovgivning i tilfælde af påstået svig ved, at revisor er forpligtet til at indberette konstateret svig til en national myndighed og til at fortsætte med revisionsarbejdet på vegne af den myndighed, der repræsenterer den nationale offentlige interesse. Revisor bør under alle omstændigheder overveje at søge retlig bistand og tage passende hensyn til sit ansvar over for offentlighedens interesse.)
- truende eller faktiske retstvister vedrørende andre tjenesteydelser til beløb, som ikke er væsentlige for revisor eller revisionsklienten (f.eks. krav i forbindelse med tvister i forbindelse med afregning og resultatet af konsulenttjenester), udgør ikke nogen trussel mod revisors uafhængighed.

10. LEDENDE MEDARBEJDERE, DER HAR ARBEJDET FOR KLIENEN I LÆNGERE TID

For at mindske truslen i form af fortrolighed og tillid mod revisors uafhængighed, hvis han udfører revision hos en revisionsklient af interesse for offentligheden, kan kravet om at erstatte projektlederen og andre ledende revisionspartnere i projektgruppen inden for en rimelig periode ikke erstattes af andre sikkerhedsforanstaltninger.

Revisor bør ligeledes tage højde for den trussel mod hans uafhængighed, der kan opstå som følge af, at andre medlemmer af projektgruppen deltager i længere tid, herunder ledende medarbejdere der deltager i revision af virksomheder, der indgår i revisionsklientens konsoliderede regnskab, og som følge af selve gruppens sammensætning. Han bør gøre brug af sikkerhedsforanstaltninger som udskiftning og foranstaltninger, der indgår i revisionsfirmaets kvalitetssikkerhedssystem, for at sikre, at revisionsarbejdet fortsætter på forsvarlig vis, uden at hans uafhængighed bringes i fare.

Der kan være situationer, hvor det på grund af revisionsfirmaets størrelse ikke er muligt eller tilstrækkeligt at lade projektlederen og andre ledende revisionspartnere skiftes om opgaven. Dette kan for eksempel forekomme, hvis der er tale om en selvstændig revisor, eller det daglige samarbejde mellem et begrænset antal revisionspartnere er for tæt. I sådanne tilfælde bør revisor sørge for, at der inden for rimelig tid fastlægges andre sikkerhedsforanstaltninger. Blandt sådanne foranstaltninger kan nævnes at få den relevante revisionsopgave gennemgået ved en ekstern kvalitetsundersøgelse eller som minimum at søge rådgivning hos det faglige tilsynsorgan. Hvis der ikke lader til at findes passende sikkerhedsforanstaltninger, bør revisor overveje, om det er hensigtsmæssigt at fortsætte med revisionsopgaven.

Hvis et medlem af projektgruppen bliver udskiftet på grund af den tid, vedkommende har deltaget i en bestemt revision, eller på grund af en lignende trussel i form af fortrolighed eller tillid, bør den pågældende tidligst genindtræde i gruppen to år efter, han blev udskiftet.

Tillæg

GLOSSAR

»Kontor«	Ved et »kontor« forstås en afgrænset undergruppe i et revisionsfirma eller netværk, uanset om afgrænsningen er geografisk eller faglig, hvor en ledende revisionspartner udøver sin hovedvirksomhed. Et hovedkriterium for en sådan undergruppe bør være et tæt arbejdsforhold mellem medlemmerne (f.eks. arbejde inden for samme område eller klient). Der bør især tages højde for, at sådanne arbejdsforhold i stigende grad udvikler sig til et »virtuelt« kontor som følge af den teknologiske udvikling og revisionsklienternes mere multinationale virksomhed. Ved mindre partnerskaber kan »kontor« omfatte et helt firma. I så fald gælder de relevante krav samtlige partnere og medarbejdere.
Central ledelsesstilling	En stilling hos revisionsklienten, der medfører ansvar for grundlæggende ledelsesbeslutninger hos revisionsklienten, f.eks. administrerende direktør eller finansdirektør. Dette ledelsesansvar bør omfatte indflydelse på revisionsklientens regnskabspolitik og udarbejdelsen af dennes regnskaber. En central ledelsesstilling omfatter også kontraktuelle og faktuelle aftaler, hvorved en person reelt kan udøve denne ledelsesfunktion på anden vis, f.eks. gennem en konsulentkontrakt.
Forsikringstjeneste	En revisors vurdering eller undersøgelse af et emne, der er en anden parts ansvarsområde, målt i forhold til fastlagte, passende kriterier med det formål at udtrykke en konklusion, der giver revisionsklienten en vis sikkerhed vedrørende emnet.
Kommandokæde	Omfatter alle personer med ansvar for tilsyn, ledelse, vederlag eller andre kontrolfunktioner over for enten revisionspartneren eller projektgruppen eller udførelsen af den lovpligtige revision på kontorplan, regionalt eller globalt niveau. Heri indgår alle partnere, ledere og aktionærer, som kan udarbejde, revidere eller øve direkte indflydelse på den bedømmelse, der gives om en revisionspartner i revisionsgruppen, eller på anden vis afgør deres vederlag som følge af deres arbejde på revisionsopgaven.
Kontrolorgan	Et organ eller en gruppe, der indgår i revisionsklientens ledelsesstruktur, og som fører tilsyn med ledelsen for at øge tilliden blandt investorerne og blandt øvrige stakeholdere som f.eks. medarbejdere investorer, hvis dette er bestemt i national lovgivning. Som minimum består eller indeholder dette organ personer uden for ledelsen, f.eks. bestyrelse, revisionsudvalg eller en gruppe bestyrelsesmedlemmer, der ikke er fastansatte.
Ledende revisionspartner	Den revisionspartner i projektgruppen (inklusive projektlederen), der på koncernplan er ansvarlig for at aflægge beretning om væsentlige emner, herunder revisionsklientens væsentlige tilknyttede virksomheder eller divisioner, eller om væsentlige risikofaktorer, der vedrører den lovpligtige revision af denne klient.
Lovpligtig revision	Den revision, der udføres af en godkendt person som defineret i artikel 2, stk. 1, i ottende selskabsretlige direktiv (= revisor), når denne udfører revision af et selskabs eller firmas årsregnskab og bekræfter, at årsberetningen stemmer overens med årsregnskabet, i det omfang en sådan revision og bekræftelse kræves i fællesskabsretten, eller udfører revision af en række virksomheders konsoliderede regnskab og bekræfter, at den konsoliderede årsberetning stemmer overens med det konsoliderede regnskab i det omfang en sådan revision og bekræftelse kræves i fællesskabsretten. I denne henstilling omfatter begrebet »lovpligtig revision« også attestering, der ifølge national lovgivning kan foretages af en revisor, hvis virksomhederne skal fremlægge flere regnskabsoplysninger end allerede nævnt (f.eks. halvårsregnskaber og »beretninger«), og disse oplysninger skal gennemgås af en revisor, som skal afgive en udtalelse herom.

Netværk	Omfatter det revisionsfirma, der udfører den lovpligtige revision, og dets tilknyttede virksomheder samt øvrige virksomheder, der kontrolleres af revisionsfirmaet, eller som via fælles kontrol, ejerskab eller på anden måde er tilknyttet revisionsfirmaet, fordi der bruges fælles navn eller deles væsentlige faglige ressourcer.
Partner	En person i et revisionsfirma eller netværk, der personligt har endeligt ansvar for det arbejde, der udføres i forbindelse med et projekt (revision og andre opgaver). Han er normalt bemyndiget til at skrive under på revisionsfirmaets vegne og kan tillige være aktionær/ejer eller leder af revisionsfirmaet.
Projektgruppe	Alle personer, som uanset deres retlige forhold til revisor eller revisionsfirmaet, direkte accepterer og udfører en bestemt lovpligtig revision. Heri indgår revisionsgruppen, ansatte eller kontraktansatte fra andre faggrupper, der medvirker til revisionen (f.eks. advokater, aktuarer, eksperter inden for skat, IT eller treasury management) og personer, der udfører kvalitetskontrol eller direkte tilsyn med revisionsarbejdet.
Projektleder	den revisionspartner, som har det endelige ansvar for den lovpligtige revision af en revisionsklient, koordinerer arbejdet i revisionsgruppen og blandt medarbejderne fra andre faggrupper, sikrer, at arbejdet bliver kvalitetskontrolleret, og koordinerer i givet fald alle lovpligtige revisionsopgaver i et netværk vedrørende en lovpligtig revision, især ved konsoliderede regnskaber, hvor der er forskellige revisions partnere med forskelligt ansvar for at revidere de enheder, der skal konsolideres.
Revisionsfirma	en organisationsmæssig — normalt juridisk — enhed, der udfører lovpligtig revision (f.eks. en selvstændig revisor, et partnerskab eller et selskab af fagrevisorer). Det revisionsfirma og den revisor, der udpeges til at foretage den lovpligtige revision, kan være samme juridisk person, men dette behøver ikke være tilfældet (f.eks. hvis en person, som er medlem af et partnerskab, udpeges til revisor, er selve partnerskabet revisionsfirmaet).
Revisionsgruppe	alle fagrevisorer, der uanset deres retlige forhold til revisor eller revisionsfirmaet, deltager i en bestemt lovpligtig revision for at udføre revisionsopgaven, f.eks. revisionspartnere, revisionschef og revisionspersonale.
Revisionsklient	virksomhed eller firma, hvis årsregnskaber skal gennemgå en lovpligtig revision, eller modervirksomheden som defineret i artikel 1 i syvende direktiv (83/349/EØF), hvis konsoliderede regnskaber skal gennemgå en lovpligtig revision.
Revisionspartner	en fagrevisor i et revisionsfirma eller netværk, som selv er godkendt ifølge artikel 2, stk. 1, i ottende selskabsretlige direktiv (= revisor), og der som enkeltperson påtager sig endeligt ansvar for revisionsarbejdet i forbindelse med den lovpligtige revision. Han er almindeligvis bemyndiget til at underskrive revisionsberetninger på vegne af det revisionsfirma, der er revisor. Han kan tillige være aktionær/ejer eller leder af revisionsfirmaet.
Revisor	En godkendt person som defineret i artikel 2, stk. 1, i ottende selskabsretlige direktiv (= revisor), der som enten en fysisk eller juridisk person udpeges til at foretage en lovpligtig revision i henhold til national lovgivning, og i hvis navn revisionsberetningen derfor underskrives.
Tilknyttet virksomhed	a) ved revisionsfirma: en virksomhed som defineret i artikel 41, stk. 1, 2 og 3, i syvende selskabsretlige direktiv (83/349/EØF) b) ved revisionsklient: en virksomhed som defineret i artikel 41, stk. 1, 2 og 3, i syvende selskabsretlige direktiv (83/349/EØF), som sammen med revisionsklienten skal indgå i det konsoliderede regnskab, der udarbejdes i overensstemmelse med syvende direktiv — eller hvis syvende direktiv ikke finder anvendelse — skulle indgå i konsolideringen, hvis bestemmelserne i direktivet var gældende. Med forbehold for punkt a) og b) omfatter begrebet »tilknyttet virksomhed« enhver virksomhed uanset juridisk form, som er tilknyttet en anden virksomhed gennem fælles ejerskab, kontrol eller ledelse.

Virksomheder af interesse for offentligheden	Virksomheder, der er af væsentlig interesse for offentligheden, idet deres aktiviteter, størrelse, medarbejderantal eller virksomhedsstatus medfører, at de har et stort antal interessenter. Som eksempler kan nævnes kreditinstitutter, forsikringsselskaber, investeringsfirmaer, investeringsinstitutter, pensionsfirmaer og børsnoterede virksomheder.
--	---

Bilag 9 - Gældende lovgivning

Datasammenskrivning af lov om statsautoriserede og registrerede revisorer¹⁾ med senere ændringer

(3. juli 2006)

Denne datasammenskrivning omfatter lov nr. 302 af 30. april 2003 med de ændringer, der følger af § 3 i lov nr. 364 af 19. maj 2004²⁾, § 3 i lov nr. 245 af 27. marts 2006³⁾ og § 29 i lov nr. 538 af 8. juni 2006⁴⁾.

Kapitel 1

Lovens anvendelsesområde

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

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

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

Kapitel 2

Revisors virksomhed

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

Stk. 2. De i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver må alene udføres af revisorer i statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1. Opga-

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

2) Lov om ændring af lov om aktieselskaber, lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven) og lov om statsautoriserede og registrerede revisorer (del af implementering af SE-loven).

3) Lov om ændring af lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven), bogføringslov og lov om statsautoriserede og registrerede revisorer (Reduktion af revisionspligt for visse virksomheder og reduktion af administrative byrder).

4) Lov om ændring af retsplejeloven og forskellige andre love (Politi- og domstolsreform) Ikrafttræden den 1.1.2007.

verne skal udføres med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler for udførelse af revisionsarbejder og for revisors afgivelse af erklæringer.

Kapitel 3

Beskikkelse som statsautoriseret revisor henholdsvis registreret revisor

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

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

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

Stk. 3. De i stk. 1, nr. 5, omhandlede opgaver skal være udført i statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1. Beskikkelse som statsautoriseret revisor kan dog kun opnås, hvis opgaverne er udført i statsautoriserede revisionsvirksomheder.

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

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

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

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

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

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

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

§ 6. Beskikkelse som revisor bortfalder, hvis

- 1) betingelserne i § 3, stk. 1, nr. 1, 2, 3 eller 6, jf. stk. 2, ikke længere er opfyldt,
- 2) revisor nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. § 14, stk. 1,
- 3) beskikkelsen frakendes efter § 20, stk. 2, eller straffelovens § 79 eller
- 4) beskikkelsen fratages efter § 7.

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

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

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

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

Stk. 2. En afgørelse i henhold til stk. 1 kan af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for domstolene. Anmodning herom skal være modtaget i Erhvervs-

og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Styrelsen anlægger sag mod den pågældende i den borgerlige retsplejes former.

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

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

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

Kapitel 4

Revisorkommissionen og eksamenskommissionerne

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

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

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

Stk. 4. Eksamenskommissionen for registrerede revisorer skal bestå af 3 registrerede revisorer og af 5 eller flere medlemmer, der ikke er registrerede revisorer. Antallet af medlemmer, der ikke er revisorer, skal altid overstige antallet af

revisorer. Formanden for eksamenskommissionen skal være medlem af Revisorkommissionen og vælges blandt de medlemmer, der ikke er registrerede revisorer.

Stk. 5. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter de nærmere bestemmelser om eksamen for statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer, jf. § 3, stk. 1, nr. 4, herunder betingelserne for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene, eksamens afholdelse og bedømmelsen.

Kapitel 5

Revisors funktionsperiode og rapportering

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

Stk. 2. Revisionsvirksomheder, der reviderer de i 3.-5. pkt. omhandlede virksomheder, skal sikre, at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen, udskiftes for en periode af mindst 2 år senest 7 år efter, at de er udpeget til opgaven. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte, at den i 1. pkt. omhandlede udskiftning skal finde sted med kortere tidsinterval. Følgende virksomheder er omfattet af bestemmelsen, indtil de ikke længere opfylder kriterierne: Børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber, virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, samt virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår opfylder to eller flere af følgende kriterier:

- 1) En medarbejderstab på 2.500 personer,
- 2) en balancesum på 5 mia. kr. eller
- 3) en nettoomsætning på 5 mia. kr.

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

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

Stk. 5. Indser revisor under udførelse af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver, at et eller flere medlemmer af virksomhedens ledelse begår eller har begået økonomiske forbrydelser i tilknytning til udførelsen af deres hverv, og har revisor en begrundet formodning om, at forbrydelsen vedrører betydelige beløb eller i

øvrigt er af grov karakter, skal revisor straks underrette hvert enkelt medlem af ledelsen herom. Underretningen skal indføres i revisionsprotokollen, hvor revisor fører en sådan. Har ledelsen ikke senest 14 dage herefter over for revisor dokumenteret at have taget de fornødne skridt til at standse igangværende kriminalitet og til at rette op på de skader, den begåede kriminalitet har forårsaget, skal revisor straks underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet om de formodede økonomiske forbrydelser. 1.-3. pkt. finder ikke anvendelse på forhold, der er omfattet af reglerne i lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvaskning af penge og finansiering af terrorisme.

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

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

Stk. 8. I SE-selskaber, som har et tostrengt ledelsessystem, omfatter de i stk. 5-7, omhandlede medlemmer af virksomhedens ledelse såvel medlemmer af ledelsesorganet som af tilsynsorganet.

Kapitel 6

Revisors uafhængighed

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

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

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

trollerer dennes udførelse, i øvrigt har mere end en ubetydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet.

- 3) Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, er eller inden for de seneste 2 år har været ansat i eller medlem af ledelsen i eller på et hvilket som helst niveau træffer eller har truffet beslutninger for den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet.
- 4) Revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, har nogen form for direkte eller indirekte økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet.
- 5) Revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, i øvrigt har økonomisk forbindelse med den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, medmindre den økonomiske forbindelse sker på almindelige forretningsmæssige vilkår og er ubetydelig. Uanset vilkårenes art er krydsende revision dog aldrig tilladt.
- 6) Den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, har nogen form for direkte eller indirekte økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet.
- 7) Den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller denne virksomheds ledelsesmedlemmer eller ansatte har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller til bestyrelsen i revisionsvirksomhedens modervirksomhed,
- 8) Erklæringen vedrører en virksomhed som omhandlet i § 10, stk. 2, 3.-5. pkt., og revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden
 - a) ud over de krav, der følger af god revisionsskik, har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlaget for det forhold, der afgives erklæring om, eller har medvirket ved udarbejdelsen af det dokument, erklæringen vedrører, eller
 - b) inden for de seneste 2 år har udarbejdet kandidatlister til brug for rekruttering af medarbejdere til centrale finansielle og administrative ledelsesstillinger i virksomheden eller på tilsvarende måde har deltaget i rekrutteringsproceduren.

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

- 1) Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, udfører eller inden for de seneste 2 år har udført andre opgaver af en sådan art for den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, at revisor ved at afgive erklæringen

i hovedsagen ville udtale sig om eget eller de øvrige nævnte personers arbejde.

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

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

Stk. 5. I SE-selskaber, som har et tostrengt ledelsessystem, omfatter de i stk. 2, nr. 3 og 7, omhandlede medlemmer af virksomhedens ledelse og bestyrelse såvel medlemmer af ledelsesorganet som af tilsynsorganet.

Kapitel 7

Revisionsvirksomheder

§ 12. De opgaver, som revisorer udfører i henhold til § 1, stk. 2, må alene udføres i enkeltmandsvirksomheder, interessentskaber, aktieselskaber, anpartsselskaber eller kommandit-aktieselskaber (partnerselskaber), der lader sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. kapitel 9, og som opfylder betingelserne i stk. 2-4. Sådanne virksomheder betegnes statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder.

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

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

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

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

Stk. 4. I de i stk. 3 omhandlede revisionsselskaber skal flertallet af bestyrelsesmedlemmerne være statsautoriserede revisorer henholdsvis registrerede revisorer. Er et revisionsanpartsselskab uden bestyrelse, skal flertallet af direktionsmedlemmerne bestå af statsautoriserede revisorer henholdsvis registrerede revisorer. I revisionskommandit-aktieselskaber (revisionspartnerselskaber) skal majoriteten af komplementarerne være statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder. I SE-selskaber, som har et tostrengt ledelsessystem, omfatter de i 1. pkt., omhandlede bestyrelsesmedlemmer i revisionsselskaber såvel medlemmer af ledelsesorganet som af tilsynsorganet.

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

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

Stk. 7. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udøvelse af revisionsvirksomhed i selskabsform og interessentskabsform, herun-

der regler om offentliggørelse af ejerforholdene i revisionsvirksomheden, om udøvelse af stemmeretten på aktierne eller anparterne i revisionsvirksomheden, om afhændelse af en aktie, anpart eller interessentskabsandel i tilfælde af en aktionærs, anpartshavers eller interessents død eller deponering af sin beskikkelse samt om underskriftforhold i revisionsvirksomheden.

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

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

Kapitel 8

Vederlag

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

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

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

Stk. 3. Bestemmelsen i stk. 2 finder tillige anvendelse på vederlag for andre ydelser, når revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, samtidig for den samme hvergi-ver kontrollerer eller er knyttet til opgaver, som er omhandlet i § 1, stk. 2.

Kapitel 9

Revisortilsyn

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

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

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

Stk. 4. En revisionsvirksomhed, der underkastes kvalitetskontrol, skal give kvalitetskontrollanten adgang til at foretage de undersøgelser, denne finder nødvendige, og skal sørge for, at kvalitetskontrollanten får de oplysninger og den bistand, som kontrollanten anser for nødvendig for at gennemføre kvalitetskontrollen. Revisorer tilknyttet revisionsvirksomheden har tilsvarende forpligtelser over for kontrollanten.

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

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

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

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

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

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

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

Stk. 3. Efter afslutningen af kvalitetskontrollen udfærdiger kvalitetskontrollanten en erklæring, der skal indsendes til Revisortilsynet. Erklæringen skal inde-

holde en beskrivelse af kontrollens genstand, art og omfang samt en vurdering af kontrolresultatet. Revisortilsynet kan foreskrive, at erklæringen tillige skal sendes til den relevante revisorforening med henblik på en faglig udtalelse.

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

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

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

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

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

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

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

Kapitel 10

Klageadgang

§ 18. Afgørelser truffet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i henhold til loven eller forskrifter udstedt i medfør af loven kan indbringes for Erhvervsankenævnet senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende.

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

Kapitel 11

Disciplinærnævn

§ 19. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen Registrerede Revisorer FRR opretter i fællesskab et disciplinærnævn, hvis forretningsorden udstedes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Disciplinærnævnet består af en for-

mand, der skal være dommer, og mindst 12 andre medlemmer, hvoraf 3 skal være statsautoriserede revisorer, 3 skal være registrerede revisorer og 6 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Ved udvidelse af medlemskredsen skal der udnævnes forholdsmæssigt lige mange statsautoriserede revisorer, registrerede revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugerne. Nævnets formand og medlemmer udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der ligeledes kan udpege en eller flere dommere som næstformænd. Formandskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

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

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

Stk. 4. En revisionsvirksomhed, jf. § 12, stk. 1, kan af Revisortilsynet indbringes for Disciplinærnævnet, hvis virksomheden ikke har opstillet retningslinjer for uafhængighed, jf. § 11, stk. 4, eller der i øvrigt i forbindelse med udførelsen af kvalitetskontrol er fundet fejl eller mangler hos virksomheden, som efter Revisortilsynets opfattelse giver anledning til, at sagen bør indbringes for nævnet.

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

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

§ 20. En revisor, der ved udførelsen af opgaver i henhold til § 1, stk. 2, tilsidesætter de pligter, som loven foreskriver, kan af Disciplinærnævnet tildes en

advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 300.000 kr. Bøden tilfalder statskassen.

Stk. 2. Hvis en revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, kan Disciplinærnævnet begrænse den pågældendes adgang til at udøve lovpligtig revision eller frakende beskikkelsen på tid fra 6 måneder til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 22 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

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

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

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

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

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

Stk. 2. Bøder pålagt i medfør af § 20, stk. 1 og 4, tillægges udpantningsret.

§ 22. En afgørelse efter § 20, stk. 2, kan af den, som afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for retten.¹⁾

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

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

1) Ikrafttræden 1.1.2007, jf. note 4 (landsretten ændret til retten).

afgørelse findes lovlig ved dommen, kan det heri bestemmes, at anke ikke har opsættende virkning.

§ 23. Disciplinærnævnet kan til enhver tid efter ansøgning ophæve en i henhold til § 20, stk. 2, foretaget frakendelse. Er denne sket indtil videre, og afslår nævnet ansøgning om ophævelse af frakendelsen, kan den pågældende forlange afgørelsen prøvet ved retten¹⁾, hvis der er forløbet 5 år efter frakendelsen og mindst 2 år efter, at generhvervelse af beskikkelsen senest er nægtet ved dom. § 20, stk. 2, 2. pkt., og § 22, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

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

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

§ 25. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at det i § 19 omhandlede disciplinærnævn også kan behandle klager over autoriserede henholdsvis registrerede revisorer, der er beskikket henholdsvis registreret af den færøske registreringsmyndighed.

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

Kapitel 12

Bestemmelser om tavshedspligt

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

Kapitel 13

Straffebestemmelser

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

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

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

1) Ikrafttræden 1.1.2007, jf. note 4. (landsretten ændret til retten).

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

Kapitel 14

Frister

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

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

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

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

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

Kapitel 15

Finansiering af kvalitetskontrol og disciplinærsystem

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

Stk. 2. De i stk. 1 omhandlede gebyrer tillægges udpantningsret.

Kapitel 16

Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser m.v.

§ 30. Tidspunktet for lovens ikrafttræden fastsættes af økonomi- og erhvervsministeren¹⁾.

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

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

Stk. 4. I sager, hvor Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer eller Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer hidtil har været kompetent til at behandle overtrædelser af lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer, afgøres spørgsmål om overtrædelser, der er begået før lovens ikrafttræden, efter de hidtil gældende regler. Sager, som før lovens ikrafttræden er indbragt for Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer eller for Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer, færdigbehandles ved det i medfør af lovens § 19 oprettede Disciplinærnævn for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer.

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

1. § 6 b, stk. 2, affattes således:

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

2. § 86, stk. 3, affattes således:

»Stk. 3. Bestemmelserne i § 54 b i denne lov og § 11 i lov om statsautoriserede og registrerede revisorer finder tilsvarende anvendelse på granskningsmænd.«

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

1. § 135, stk. 2, affattes således:

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

1) Loven trådte i kraft den 1. september 2003, jf. bek. nr. 749 af 21.8.2003.

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

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

Bilag 10 - Udvalgte bekendtgørelser

Bekendtgørelse om revisionsvirksomhed

I medfør af § 5, stk. 1, § 12, stk. 7, og § 27, stk. 2, i lov om statsautoriserede og registrerede revisorer, jf. lov nr. 302 af 30. april 2003, fastsættes:

Kapitel 1

Fælles bestemmelser

Anvendelsesområde

§ 1. Reglerne i denne bekendtgørelse finder anvendelse, når en revisor udfører opgaver i henhold til lovens § 1, stk. 2. Opgaverne må alene udføres i en revisionsvirksomhed som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab, aktieselskab, anpartsselskab eller kommandit-aktieselskab (partnerselskab), jf. lovens § 12, stk. 1.

Navn

§ 2. En revisionsvirksomhed, der ikke drives som enkeltmandsvirksomhed, skal i sit navn betegne sig som interessentskab, aktieselskab, anpartsselskab eller kommandit-aktieselskab (partnerselskab).

Stk. 2. Det skal tydeligt fremgå af en revisionsvirksomheds navn, om virksomheden er en statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed. Revisionsvirksomheder er pligtige og eneberettigede til i deres navn at benytte betegnelsen »statsautoriseret« eller »registreret« revisionsvirksomhed.

Stk. 3. Ændringer i en revisionsvirksomheds navn skal indberettes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 2 uger efter ændringen.

Underskriftsforhold

§ 3. Når en revisor afgiver erklæring i henhold til lovens § 1, stk. 2, skal såvel revisors navn og titel som revisionsvirksomhedens navn fremgå i forbindelse med revisors underskrift.

Ejerfortegnelse

§ 4. En revisionsvirksomhed skal til enhver tid være i besiddelse af en ajourført ejerfortegnelse over samtlige interessenter, aktionærer, anpartshavere, komplementarer eller kommanditister med angivelse af fulde navn og titel samt revisorernes samlede ejer- og stemmeandel. Fortegnelsen skal være offentligt tilgængelig.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen samt Revisortilsynet skal til enhver tid have adgang til ajourførte oplysninger om den enkelte deltagers ejer- og stemmeandel.

Stk. 3. For et aktie-, anparts- eller partnerselskab skal oplysningerne efter stk. 1, 1. pkt. og stk. 2 fremgå af selskabets ledelsesberetning.

Stk. 4. For fysiske personer skal anføres, om de er statsautoriserede eller registrerede revisorer, om de er ansat i revisionsvirksomheden, eller om de er revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv af 10. april 1984 om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber (84/253/EØF).

Stk. 5. For juridiske personer skal CVR-nummeret anføres. Juridiske personer skal være i besiddelse af en ajourført ejer- eller medlemsfortegnelse med angivelse af fulde navn samt ejer- og stemmeandel. Ejer- eller medlemsfortegnelsen skal til enhver tid være tilgængelig for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen samt Revisortilsynet.

Stk. 6. Reglerne i aktie- og anpartsselskabslovene om besiddelse af aktier og anparter finder anvendelse med de tilføjelser, der følger af stk. 1-5.

Meddelelse om ophør

§ 5. Opfylder en revisionsvirksomhed ikke længere betingelserne i lovens § 12, skal virksomheden eller den, der handler på virksomhedens vegne, give meddelelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen efter de frister, der fremgår af denne bekendtgørelse.

Stk. 2. Ophører en revisionsvirksomhed af andre grunde, skal revisionsvirksomheden eller den, der handler på revisionsvirksomhedens vegne, straks give meddelelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som herefter sletter revisionsvirksomheden af registret over revisionsvirksomheder.

Kapitel 2

Aktie- og anpartsselskaber

Overdragelse af aktier og anparter

§ 6. Overdragelse til eje eller sikkerhed af aktier eller anparter i et revisionselskab må kun ske med ledelsens forudgående samtykke, jf. dog §§ 9 og 10.

Stk. 2. Revisionsselskabet skal i sine vedtægter fastsætte nærmere regler om betingelserne for samtykke.

Stk. 3. En erhverver af en aktie eller anpart må ikke udnytte en købsret, tegningsret, konverteringsret eller lignende, før samtykke er opnået.

Stemmeret

§ 7. Den til en aktie eller anpart knyttede stemmeret kan alene udøves af ejeren.

Stk. 2. En aktionær eller anpartshaver kan uanset stk. 1 lade sig repræsentere ved fuldmægtig på revisionselskabets generalforsamling. For en statsautoriseret revisor skal fuldmægtigen være statsautoriseret revisor. For en registreret revisor skal fuldmægtigen være registreret revisor.

Ophør

§ 8. Har en overdragelse af en eller flere aktier eller anparter medført, at revisionselskabet ikke længere opfylder betingelserne i lovens § 12, stk. 3, og er afhændelse af aktierne eller anparterne ikke sket inden udløbet af 8 ugers fristen i lovens § 12, stk. 6, skal ledelsen straks træffe beslutning med henblik på at tvangsindløse de pågældende aktier eller anparter eller træffe anden beslutning med henblik på at opfylde lovens betingelser. Beslutning om at overgå til anden virksomhed end revisionsvirksomhed kan alene træffes på en generalforsamling. Træffer revisionselskabet ikke den fornødne beslutning senest 3 måneder efter, at forholdene er kommet i strid med lovens § 12, stk. 3, eller træffer revisionselskabet beslutning om at overgå til anden virksomhed end revisionsvirksomhed, skal revisionselskabet eller den, der handler på revisionselskabets vegne, straks give meddelelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som herefter sletter revisionselskabet af registret over revisionsvirksomheder.

Stk. 2. Er forholdene i revisionselskabet på anden måde kommet i strid med lovens § 12, stk. 3, finder reglerne i stk. 1 tilsvarende anvendelse, jf. dog § 9, stk. 6 og § 10, stk. 5.

Stk. 3. Opfylder revisionselskabet ikke bestemmelsen i lovens § 12, stk. 4, om, at flertallet af bestyrelsesmedlemmerne skal være statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer, skal revisionselskabet senest 4 uger efter bringe forholdene i orden. Er forholdene ikke bragt i orden senest ved fristens udløb, skal ledelsen straks give meddelelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som herefter sletter revisionselskabet af registret over revisionsvirksomheder.

Dødsfald og konkurs

§ 9. Hvis en aktionær eller anpartshaver dør eller kommer under konkurs, og revisionselskabet derfor ikke længere opfylder betingelserne i lovens § 12, stk. 3, har dødsboet eller konkursboet mulighed for at eje aktierne eller anparterne med dertil hørende stemmerettigheder. Udnyttes denne mulighed, finder reglerne i stk. 3-6 anvendelse.

Stk. 2. Revisionselskabet kan i sine vedtægter bestemme, at dødsboet eller konkursboet ikke kan eje aktierne eller anparterne.

Stk. 3. I dødsboer skal boet efter reglerne i lov om skifte af dødsboer udleveres til behandling ved autoriseret bobestyrer. Efter reglerne i lov om skifte af dødsboer antager den autoriserede bobestyrer sagkyndig bistand i det omfang, det er nødvendigt for at administrere den afdødes ejerandel i overensstemmelse med revisorlovgivningens regler. Skifteretten udpeger om nødvendigt en midlertidig bobestyrer.

Stk. 4. I konkursboer skal kurator efter reglerne i konkursloven antage sagkyndig bistand i det omfang, det er nødvendigt for at administrere den konkursramtes ejerandel i overensstemmelse med revisorlovgivningens regler.

Stk. 5. Ejerskab efter stk. 1 kan opretholdes, indtil boet er skiftet eller sluttet, dog højst op til ét år efter dødsfaldet eller konkursdekretets afsigelse. Revisionselskabet skal snarest træffe foranstaltninger med henblik på at opfylde betingelserne i lovens § 12, stk. 3.

Stk. 6. Hvis revisionsselskabet ikke, når boet er skiftet eller sluttet, eller ét års fristen er udløbet, opfylder betingelserne i lovens § 12, stk. 3, skal revisionsselskabet eller den, der handler på revisionsselskabets vegne, straks give meddelelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som herefter sletter revisionsselskabet af registret over revisionsvirksomheder.

Værgemål

§ 10. Hvis en aktionær eller anpartshaver kommer under værgemål, og revisionselskabet derfor ikke længere opfylder betingelserne i lovens § 12, stk. 3, har den beskikkede værge mulighed for at varetage aktionærens eller anpartshaverens interesser i revisionsselskabet. Udnyttes denne mulighed, finder reglerne i stk. 3-5 anvendelse.

Stk. 2. Revisionsselskabet kan i sine vedtægter bestemme, at den beskikkede værge ikke kan varetage aktionærens eller anpartshaverens interesser i revisionselskabet.

Stk. 3. Er værgen ikke revisor, skal der antages sagkyndig bistand i det omfang, det er nødvendigt for at varetage aktionærens eller anpartshaverens interesser i overensstemmelse med revisorlovgivningens regler.

Stk. 4. Varetagelsen efter stk. 1 kan højst ske i ét år fra iværksættelsen af værgemål. Revisionsselskabet skal snarest træffe foranstaltninger med henblik på at opfylde betingelserne i lovens § 12, stk. 3.

Stk. 5. Hvis revisionsselskabet ikke efter udløbet af ét års fristen opfylder lovens § 12, stk. 3, skal revisionsselskabet eller den, der handler på revisionsselskabets vegne, straks give meddelelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som herefter sletter revisionsselskabet af registret over revisionsvirksomheder.

Deponering

§ 11. En revisor, som deponerer sin beskikkelse, kan alene eje op til 5 pct. af ejerandelene og stemmerettighederne, jf. lovens § 12, stk. 3, 2. pkt.

Stk. 2. Begrænsningen i stk. 1 gælder dog ikke, hvis en revisor, som deponerer sin beskikkelse, er ansat i revisionselskabet, eller aktierne eller anparterne er erhvervet som led i en medarbejderordning, jf. lovens § 12, stk. 3, 3. pkt.

Kapitel 3

Kommandit-aktieselskaber (partnerselskaber)

§ 12. Bestemmelserne i kapitel 2 og 4 finder med de fornødne tilpasninger anvendelse for kommanditister og komplementarer.

Kapitel 4

Interessentskaber

Overdragelse af andel

§ 13. Overdragelse af andel i et revisionsinteressentskab kan kun ske med interessentskabets forudgående samtykke, jf. dog §§ 16 og 17.

Stk. 2. Revisionsinteressentskabet skal i interessentskabskontrakten fastsætte nærmere regler om betingelserne for samtykke.

Stemmeret

§ 14. Den til en andel knyttede stemmeret kan alene udøves af ejeren.

Stk. 2. En interessent kan uanset stk. 1 lade sig repræsentere ved fuldmægtig. For en statsautoriseret revisor skal fuldmægtigen være statsautoriseret revisor. For en registreret revisor skal fuldmægtigen være registreret revisor.

Ophør

§ 15. Et revisionsinteressentskab skal senest 3 måneder efter, at forholdene i revisionsinteressentskabet er kommet i strid med lovens § 12, stk. 2, opfylde betingelserne eller træffe beslutning om, at revisionsinteressentskabet skal overgå til anden virksomhed end revisionsvirksomhed. Træffer revisionsinteressentskabet ikke den fornødne beslutning senest ved fristens udløb, eller træffer revisionsinteressentskabet beslutning om at overgå til anden virksomhed end revisionsvirksomhed, skal revisionsinteressentskabet eller den, der handler på revisionsinteressentskabets vegne, straks give meddelelse til Erhvervs- og Sel-

skabsstyrelsen, som herefter sletter revisionsinteressentskabet af registret over revisionsvirksomheder.

Stk. 2. Opfylder et revisionsinteressentskab ikke bestemmelsen i § 18, stk. 2, om krav til flertallet i et ledelsesorgan, skal revisionsinteressentskabet senest 4 uger efter bringe forholdene i orden. Er forholdene ikke bragt i orden senest ved fristens udløb, skal revisionsinteressentskabet eller den, der handler på revisionsinteressentskabets vegne, straks give meddelelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som herefter sletter revisionsinteressentskabet af registret over revisionsvirksomheder.

Dødsfald og konkurs

§ 16. Hvis en interessent dør eller kommer under konkurs, og revisionsinteressentskabet derfor ikke længere opfylder betingelserne i lovens § 12, stk. 2, har dødsboet eller konkursboet mulighed for at udøve interessentens rettigheder i revisionsinteressentskabet.

Stk. 2. Bestemmelserne i § 9 finder tilsvarende anvendelse.

Værgemål

§ 17. Hvis en interessent kommer under værgemål, og revisionsinteressentskabet derfor ikke længere opfylder betingelserne i lovens § 12, stk. 2, har den beskikkede værge mulighed for at varetage interessentens interesser i revisionsinteressentskabet.

Stk. 2. Bestemmelserne i § 10 finder tilsvarende anvendelse.

Uafhængighed

§ 18. Kun interessenter, der er statsautoriserede revisorer i et statsautoriseret revisionsinteressentskab henholdsvis registrerede revisorer i et registreret revisionsinteressentskab kan kontrollere udførelsen af revisions- og erklæringsopgaver, jf. lovens § 1, stk. 2.

Stk. 2. Er der i et revisionsinteressentskab et ledelsesorgan, skal flertallet af medlemmerne være statsautoriserede revisorer henholdsvis registrerede revisorer.

Brevpapir

§ 19. Ved udøvelse af revisionsvirksomhed i interessentskabsform skal det fremgå af brevpapiret, hvem der er interessenter, eller hvor oplysninger om selskabets interessenter kan indhentes. For juridiske personer skal navn og CVR-nummer fremgå af brevpapiret.

Interessentskabskontrakten

§ 20. I en revisionsinteressentskabskontrakt kan der bl.a. fastsættes regler om

- 1) hvordan revisionsinteressentskabet undgår at komme i strid med lovens § 12, stk. 2, i tilfælde af en interessents indtræden, udtræden, udløsning, død, konkurs eller værgemål,
- 2) indkaldelse til interessentmøde i tilfælde, hvor ejerkravene i lovens § 12, stk. 2, ikke er opfyldt,
- 3) hvem, der kan fortsætte revisionsvirksomheden i tilfælde, hvor en interessent udtræder, udløses m.m.,
- 4) afgivelse af varsel i forbindelse med en interessents udtræden,
- 5) svarfrist i forbindelse med anmodning om samtykke til overdragelse af andel,
- 6) hvornår der kan ske tvangsudløsning, og
- 7) at interessenternes hæftelse ikke kan begrænses.

Kapitel 5

Enkeltmandsvirksomheder

§ 21. Hvis ejeren af en revisionsenkeltmandsvirksomhed dør eller kommer under konkurs, har dødsboet eller konkursboet mulighed for at indtræde i virksomheden i ejerens sted. Bestemmelserne i § 9 finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 2. Hvis ejeren af en revisionsenkeltmandsvirksomhed kommer under værgemål, har den beskikkede værge mulighed for at varetage ejerens interesser i revisionsvirksomheden. Bestemmelserne i § 10 finder tilsvarende anvendelse.

Kapitel 6

Straffe-, ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser

Straffebestemmelser

§ 22. Overtrædelse af §§ 2-6, § 8, stk. 1 og 3, § 9, stk. 1, 5 og 6, § 10, stk. 1, 4 og 5, § 11, stk. 1, § 13, § 15, § 18 og § 19 i denne bekendtgørelse straffes med bøde.

Stk. 2. Der kan pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel.

Ikrafttræden

§ 23. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. september 2003.

Overgangsbestemmelser

§ 24. En revisor i et revisionsaktie- eller anpartsselskab som forud for bekendtgørelsens ikrafttræden har deponeret sin beskikkelse kan i overensstemmelse med de tidligere regler bevare sine aktier eller anparter i revisionsselskabet indtil udløbet af en samlet periode på 3 år inden for de seneste 5 år.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, den 21. august 2003

NIELS HENRIK ENGLEV

/ Jytte Heje Mikkelsen

Bekendtgørelse om statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer mv.

(erklæringsbekendtgørelsen)

I medfør af § 2, stk. 3, og § 27, stk. 2, i lov om statsautoriserede og registrerede revisorer, jf. lov nr. 302 af 30. april 2003, fastsættes:

Kapitel 1

Indledende bestemmelser

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

Stk. 2. Revisor skal affatte de i stk. 1 omhandlede erklæringer og rapporter uafhængigt af hvervgiver og under hensyn til de forhold, som modtagerne må forventes normalt at tillægge betydning, når de træffer beslutninger. Revisor skal derfor tage stilling til alle forhold, medmindre de er uvæsentlige for formålet med erklæringen eller rapporten, og andet ikke fremgår af lovgivningen mv.

Stk. 3. Revisor skal affatte erklæringer og rapporter i et entydigt og let forståeligt sprog.

Stk. 4. Modtagerne forudsættes i denne bekendtgørelse at være de personer, virksomheder og offentlige myndigheder mv., hvis beslutninger normalt må forventes at blive påvirket af erklæringerne eller rapporterne.

§ 2. Ved et regnskab forstås i denne bekendtgørelse:

- 1) en årsrapport i henhold til årsregnskabsloven, samt
- 2) et andet regnskab eller tilsvarende regnskabsopstilling, som ikke indgår i de regnskaber, der er nævnt i nr. 1, tillige med en eventuel ledelsesberetning eller lignende, der er knyttet hertil.

Kapitel 2

Afgivelse af erklæringer

Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber

§ 3. En revisionspåtegning på et regnskab er revisors erklæring om den udførte revision.

Stk. 2. I en årsrapport skal indgå en revisionspåtegning, som omfatter alle de lovpligtige dele af årsrapporten, jf. årsregnskabslovens § 2, stk. 1.

Stk. 3. I modervirksomheder, der aflægger et regnskab som omhandlet i § 2, nr. 1, og som aflægger koncernregnskab, skal der afgives en fælles revisionspåtegning for årsregnskabet og koncernregnskabet. Reglerne i §§ 5-8 finder tilsvarende anvendelse.

§ 4. Er det aftalt, at en eller flere supplerende beretninger, der indgår i en årsrapport, skal revideres, kan påtegningerne for beretningerne udarbejdes særskilt. Sådanne påtegninger skal indeholde de oplysninger, der følger af god revisions-skik, jf. § 20, herunder i det mindste de i § 5, stk. 7, § 6, stk. 2 og 3, § 7, stk. 3, og § 8 krævede oplysninger.

§ 5. Revisionspåtegningen skal i det mindste indeholde følgende i fast række-følge:

- 1) en identifikation af det regnskab, der er revideret og hvilken regnskabsmæs-sig begrebsramme, der er anvendt ved dets udarbejdelse,
- 2) en omtale af, at det af bestyrelsen og direktionen eller et tilsvarende ledel-sesorgan (ledelsen) eller af hvervgiveren udarbejdede regnskab er revideret,
- 3) en omtale af den udførte revision, jf. stk. 2,
- 4) forbehold i henhold til § 6, eller oplysning om, at påtegningen er uden forbe-hold, jf. stk. 3,
- 5) en konklusion vedrørende den udførte revision, jf. stk. 4, og
- 6) eventuelle supplerende oplysninger i henhold til § 7.

Stk. 2. I omtalen af den udførte revision skal oplyses om revisionens formål og karakter. Herunder skal særskilt oplyses, hvis revisionen omfatter andet end regnskabet og i det mindste, hvilke revisionsstandarder, der er anvendt ved revi-sionen.

Stk. 3. Er påtegningen uden forbehold, skal revisor tydeligt og fremhævet angive: »Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.«.

Stk. 4. I konklusionen skal oplyses, hvorvidt regnskabet er udarbejdet i over-ensstemmelse med lovgivningens og eventuelle andre bestemmelsers krav til regnskabsaflæggelsen. Herunder skal det oplyses, hvorvidt regnskabet, såfremt det er foreskrevet i lovgivningen eller i andre bestemmelser, giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den angivne regnskabsmæssige begrebsramme eller opfylder andre tilsvarende, generelle kvalitetskrav.

Stk. 5. Konklusionen skal være enten uden forbehold, med forbehold eller afkræftende, jf. stk. 6. Hvis revisor ikke kan nå til en konklusion, skal dette angi-ves i et særskilt afsnit efter afsnittet om »Forbehold«, jf. § 6, stk. 2.

Stk. 6. En afkræftende konklusion indeholder oplysning om, at regnskabet ikke opfylder kravet om, at det skal give et retvisende billede af virksomhedens akti-ver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den angivne regnskabsmæssige begrebsramme, eller ikke opfylder tilsvarende, gene-relle kvalitetskrav.

Stk. 7. Revisionspåtegningen skal dateres og underskrives af den eller de revi-sorer, der er valgt til at foretage revisionen. Hvor en revisionsvirksomhed er valgt, underskrives revisionspåtegningen af den eller de revisorer, til hvem revi-

sionen er overdraget. Revisionsvirksomhedens navn og revisors navn samt angivelse af, om vedkommende er statsautoriseret eller registreret revisor, skal tydeligt fremgå af påtegningen.

§ 6. Revisor skal i revisionspåtegningen tage forbehold, hvis:

- 1) regnskabet ikke opfylder krav om, at det skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den angivne regnskabsmæssige begrebsramme, eller det ikke opfylder andre tilsvarende, generelle kvalitetskrav,
- 2) regnskabet ikke indeholder de krævede oplysninger eller ikke opfylder betingelserne for at udelade krævede oplysninger, medmindre de manglende oplysninger er helt ubetydelige,
- 3) usikkerhed vedrørende opgørelsen af regnskabet eller usædvanlige forhold, som har påvirket det, ikke er tilstrækkeligt oplyst,
- 4) regnskabet er behæftet med fejl eller mangler,
- 5) regnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift, men revisor finder, at forudsætningen ikke er opfyldt,
- 6) forhold af betydning for regnskabet ikke er tilstrækkeligt oplyst for revisor,
- 7) revisor ikke kan nå til en konklusion vedrørende dele af regnskabet eller regnskabet som helhed, eller
- 8) regnskabet i øvrigt ikke er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens eller eventuelle andre bestemmelsers krav til regnskabsaflæggelsen.

Stk. 2. Tager revisor forbehold, skal dette klart fremgå af revisionspåtegningen. Forbeholdet skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Forbehold«.

Stk. 3. Revisor skal i revisionspåtegningen tydeligt begrunde sine forbehold.

Stk. 4. Revisor skal oplyse, hvis et forbehold er af så afgørende betydning, at det fører til, at generalforsamlingen ikke bør godkende regnskabet.

§ 7. Revisor skal i revisionspåtegningen give supplerende oplysninger om eventuelle forhold, som revisor påpeger uden at tage forbehold. Revisor skal altid give supplerende oplysninger, hvis lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt.

Stk. 2. Der skal særskilt gives supplerende oplysninger om forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden, tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere. Herunder skal altid oplyses om overtrædelse af:

- 1) straffelovens kapitel 28 samt skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen,
- 2) den for virksomheden fastsatte selskabsretlige eller tilsvarende lovgivning, eller

3) lovgivningen om regnskabsaflæggelse, herunder om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale.

Stk. 3. Supplerende oplysninger må ikke erstatte et forbehold. Oplysningerne skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Supplerende oplysninger«.

§ 8. Er der i revisionspåtegningen henvist til regnskabet, skal henvisningen foretages til konkrete poster eller noter i regnskabet eller til konkrete afsnit i en eventuel ledelsesberetning.

Erklæringer om gennemgang (review) af regnskaber

§ 9. Har revisor udført gennemgang (review) af et regnskab, skal revisor forsyne regnskabet med en erklæring.

§ 10. Erklæringen skal i det mindste indeholde:

- 1) en identifikation af det gennemgåede regnskab,
- 2) en omtale af virksomhedsledelsens ansvar og revisors ansvar
- 3) en omtale af indholdet af den udførte gennemgang (review), herunder, at revision ikke er foretaget, og
- 4) en konklusion, jf. stk. 3

Stk. 2. Revisors konklusion skal fastslå, om revisor ved sin gennemgang (review) er blevet opmærksom på forhold, der afkræfter, at regnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med den angivne regnskabsmæssige begrebsramme eller andre tilsvarende, generelle kvalitetskrav (moderat grad af sikkerhed).

Stk. 3. Konklusionen skal være enten uden forbehold, med forbehold eller afkræftende, jf. § 5, stk. 6. Hvis revisor ikke kan nå til en konklusion, skal dette angives i et særskilt afsnit efter afsnittet om »Forbehold«, jf. § 11, stk. 2.

Stk. 4. Erklæringen skal dateres og underskrives af revisor. Revisionsvirksomhedens navn og revisors navn samt angivelse af, at vedkommende er statsautoriseret eller registreret revisor, skal tydeligt fremgå.

§ 11. Revisor skal i erklæringen tage forbehold i de tilfælde, som følger af § 6, stk. 1.

Stk. 2. Tager revisor forbehold, skal dette klart fremgå af erklæringen. Forbeholdet skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Forbehold«.

Stk. 3. Revisor skal i erklæringen tydeligt begrunde sine forbehold.

§ 12. Revisor skal i erklæringen give supplerende oplysninger om eventuelle forhold, som revisor påpeger uden at tage forbehold.

Stk. 2. Supplerende oplysninger må ikke erstatte et forbehold. Oplysningerne skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Supplerende oplysninger«.

§ 13. Er der i erklæringen henvist til regnskabet, skal henvisningen foretages til konkrete poster eller noter i regnskabet eller til konkrete afsnit i en eventuel ledelsesberetning.

Erklæringer om assistance med regnskabsopstilling

§ 14. Udfører revisor, uden at foretage revision eller udføre gennemgang (review), assistance med regnskabsopstilling, skal revisor forsyne regnskabet eller de regnskabsmæssige oplysninger med en erklæring.

§ 15. Erklæringen skal i det mindste indeholde:

- 1) en identifikation af regnskabet eller de regnskabsmæssige oplysninger med angivelse af, at de er baseret på oplysninger afgivet af ledelsen,
- 2) en omtale af, at det er ledelsen, der har ansvaret for regnskabet eller de regnskabsmæssige oplysninger, som er opstillet af revisor,
- 3) en omtale af, at der hverken er foretaget revision eller udført gennemgang (review), og der derfor ikke udtrykkes nogen grad af sikkerhed om regnskabet eller de regnskabsmæssige oplysninger, og
- 4) hvis det er relevant, et afsnit, der henviser til oplysningerne om væsentlige afvigelser fra den regnskabsmæssige begrebsramme eller andre tilsvarende, generelle kvalitetskrav.

Stk. 2. Erklæringen skal dateres og underskrives af revisor. Revisionsvirksomhedens navn og revisors navn samt angivelse af, at vedkommende er statsautoriseret eller registreret revisor, skal tydeligt fremgå.

Stk. 3. De af revisor opstillede regnskabsmæssige oplysninger skal indeholde en angivelse som f.eks. »Opstillet uden revision eller gennemgang (review)« eller »Se erklæring om assistance med regnskabsopstilling« på hver side af de regnskabsmæssige oplysninger eller på forsiden af det fuldstændige regnskab.

Øvrige erklæringer

§ 16. Afgiver revisor erklæringer, der ikke er omfattet af §§ 3, 9 eller 14, finder reglerne i §§ 17-19 anvendelse.

§ 17. Erklæringen skal indeholde en omtale af det udførte arbejde.

§ 18. Revisor skal i erklæringen tage forbehold, hvis de oplysninger, der er lagt til grund for det udførte arbejde, er behæftet med fejl eller mangler. Desuden skal revisor tage forbehold, hvis usikkerhed ikke er tilstrækkeligt oplyst.

Stk. 2. Tager revisor forbehold, skal dette klart fremgå af erklæringen.

Stk. 3. Revisor skal i erklæringen tydeligt begrunde sine forbehold.

§ 19. Revisor skal i erklæringen give nødvendige supplerende oplysninger.

Stk. 2. Supplerende oplysninger må ikke erstatte et forbehold.

Kapitel 3

Arbejdets tilrettelæggelse, revisionsprotokol og dokumentation

Arbejdets tilrettelæggelse

§ 20. Er det foreskrevet i lovgivningen, vedtægter eller aftale, at et regnskab skal revideres, skal revisor tilrettelægge og udføre revisionen i overensstemmelse med god revisionsskik, herunder med henblik på at kunne tage stilling til, om regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle andre bestemmelsers krav til regnskabsaflæggelsen, jf. § 5. I forbindelse hermed skal revisor i rimeligt omfang være opmærksom på forhold, der kan tyde på besvigelser og andre uregelmæssigheder, og som er af betydning for regnskabsbrugerne. Er virksomheden en modervirksomhed, skal revisionen tillige omfatte koncernregnskabet og koncernvirksomhedernes indbyrdes regnskabsmæssige forhold.

§ 21. Revisor må ikke deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved vedkommendes stilling som uafhængig revisor kan bringes i fare.

Revisionsprotokol

§ 22. Revisor skal føre en revisionsprotokol for udførelse af revision i henhold til §§ 3-8. Er det ikke foreskrevet, til hvis brug protokollen skal føres, skal den udarbejdes til hvervgivers brug. Pligten til at indføre oplysninger i revisionsprotokollen kan ikke erstattes af andre meddelelser.

Stk. 2. Når der er foretaget revision, skal der i protokollen i det mindste indføres oplysninger om:

- 1) hvilke revisionsarbejder der er udført og resultatet heraf, samt
- 2) væsentlig usikkerhed, fejl eller mangler vedrørende virksomhedens bogholderi, regnskabsvæsen eller interne kontrol.

Stk. 3. Er der indgået aftaler om udførelse af detaljeret kontrol eller om afgivelse af rapporter eller erklæringer i forbindelse med rådgivning og assistance, skal oplysning om opgavernes udførelse indføres i protokollen.

Stk. 4. Protokollatet til regnskabet skal yderligere indeholde oplysninger om forhold, som må forventes normalt at være nødvendige for modtagerens eller hvervgiverens stillingtagen til regnskabet.

Stk. 5. I modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal protokollen tillige indeholde en omtale af revisionen af koncernregnskabet.

Stk. 6. Det skal i protokollatet til årsrapporten eller til et regnskab, der ikke indgår i en sådan årsrapport, jf. denne bekendtgørelses § 2, oplyses,

- 1) hvorvidt revisor opfylder lovgivningens habilitetsbestemmelser, og
- 2) hvorvidt revisor under revisionen har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om.

Dokumentation

§ 23. Selvstændigt praktiserende revisorer og revisionsvirksomheder skal føre en efter forholdene afpasset oversigt over revisions-, gennemgangs-, assistance- og rådgivningsarbejdernes formål og udførelse, og opbevare denne oversigt samt genparter af de afgivne erklæringer, rapporter, revisionsprotokoller og regnskaber i 5 år.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan forlange oversigten forelagt. Indeholder oversigter oplysninger, om hvilke der påhviler revisor tavshedspligt, kan spørgsmålet om, hvorvidt oversigterne skal forelægges, af revisor begæres indbragt for retten. Retten kan bestemme, at oversigter, med hensyn til hvilke der påhviler revisor tavshedspligt, ikke skal forelægges, hvis hemmeligholdelse har væsentlig betydning for klienten.

Kapitel 4

Straffebestemmelser

§ 24. Overtrædelse af § 1, stk. 2, §§ 3-15, §§ 17-19, § 20, 2. pkt., §§ 21-22 og § 23, stk. 1, straffes med bøde.

Stk. 2. Der kan pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel.

Kapitel 5

Ikrafttrædelsesbestemmelser

§ 25. Bekendtgørelsen træder i kraft den 15. januar 2005. Samtidig ophæves bekendtgørelse nr. 745 af 21. august 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer mv.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, den 22. december 2004

NIELS HENRIK ENGLEV

/ Jytte Heje Mikkelsen

Kronologisk fortegnelse over betænkninger

2005

- | | | | |
|------|--|------|---|
| 1457 | Betænkning fra udvalget vedrørende markedsføringsloven og prismærkningsloven | 1463 | Betænkning om restsikkerhed i anbringelsessager |
| 1458 | Betænkning om forbedring af voldtægtsofres retstilling | 1464 | Betænkning om Lovtidende i elektronisk form |
| 1459 | Betænkning om virksomheds-pant | 1465 | Betænkning fra udvalget om dommeres bibeskæftigelse |
| 1460 | Betænkning om revision af forældelseslovgivningen | 1466 | Ægtefællers pensionsrettigheder |
| 1461 | Varetagelse af tinglysningsopgaven | 1467 | Haagerbørnebeskyttelseskonventionen |
| 1462 | Straffelovrådets betænkning om kriminalisering af generelle opfordringer til selvmord m.v. | 1468 | Reform af den civileretshjælp IV |

2006

- | | | | |
|------|--|------|---|
| 1469 | Betænkning om varetægts-fængsling
I isolation efter 2000-loven | 1474 | Straffelovrådets betænkning om det strafferetlige værn mod terrorisme |
| 1470 | Dansk straffemyndighed i forhold til seksuel udnyttelse af børn i udlandet | 1475 | Betænkning om forældremyndighed og samvær |
| 1471 | Digital Tinglysning | 1476 | Betænkning fra udvalget om planlægning og detailhandel |
| 1472 | Ikke offentliggjort | 1477 | Ikke offentliggjort |
| 1473 | Betænkning om revision af arvelovgivningen m.v. | | |

IT- og Telestyrelsen

Holsteinsgade 63, 2100 København Ø
Telefon 35 45 00 00 Fax 33 37 92 91

Den 25. april 2006 blev det nye 8. direktiv om lovpligtig revision endeligt vedtaget med ikrafttræden den 29. juni 2006. Direktivet medfører en række ændringer, som skal være gennemført i den danske revisorlovgivning senest den 29. juni 2008.

Direktivet er udtryk for en tiltagende internationalisering af de regelsæt, der regulerer lovpligtig revision og dermed revisorernes virke. Reguleringen har bl.a. baggrund i de senere års skandaler, hvoraf Enron er den første og vel mest kendte. Som en naturlig konsekvens af, at skandalerne har vedrørt endog meget store selskaber, er den internationale regulering ikke mindst rettet mod sådanne virksomheder.

I Danmark er revisionspligten netop afskaffet for de helt små selskaber, men alle de mange mellemstore og store selskaber, der er omfattet af kravet om lovpligtig revision, er omfattet af direktivets regler.

Revisorkommissionen barslede i januar 2002 med forslag til ny revisorlovgivning, der så dagens lys i september 2003. Kommissionen har nu gennemgået en lang række af bestemmelserne i 8. direktiv og er kommet med forslag til, hvordan bestemmelserne kan gennemføres i dansk ret. Revisorkommissionen har taget hensyn til, at dansk lovgivning på den ene side skal opfylde de internationale krav, men ikke overopfylde dem, og på den anden side at der kan være situationer, hvor det er hensigtsmæssigt at gå videre, end det er krævet i direktiverne.

