

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

2007/2 LSF 120 (Gældende)

Forslag til Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (Revisorloven)

Ministerium: Økonomi- og Erhvervsministeriet

Journalnummer: Økonomi- og Erhvervsmin., j.nr. 225-13

Forslag

til

Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (Revisorloven)¹⁾

Kapitel 1

Lovens anvendelsesområde

§ 1. Denne lov omfatter betingelserne for godkendelse og registrering af revisorer og revisionsvirksomheder, vilkårene for udførelse af opgaver i forbindelse med revision m.v. samt regler om offentligt tilsyn med godkendte revisorer og revisionsvirksomheder.

Stk. 2. Loven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Stk. 3. Lovens § 16, stk. 2, § 22, § 30, §§ 43-46 og § 54, stk. 4, 1. pkt., finder tillige anvendelse ved revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen, eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Stk. 4. Ved »revisor« forstås i denne lov personer, der er godkendt efter § 3, § 10 og § 11, medmindre andet udtrykkeligt fremgår.

Stk. 5. Ved »revisionsvirksomhed« forstås i denne lov en virksomhed, der er godkendt efter § 13, medmindre andet udtrykkeligt fremgår.

Kapitel 2

Godkendelse m.v.

Offentligt register

§ 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører et offentligt register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. I registret optages

- 1) personer, der er godkendt som statsautoriseret eller registreret revisor, jf. § 3,
- 2) personer, der efter § 10, stk. 1, er godkendt som revisor,
- 3) personer, der efter § 10, stk. 3, har fået tilladelse til at varetage konkrete hverv,
- 4) personer, der midlertidigt og lejlighedsvist afgiver erklæringer, jf. § 11, stk. 2,
- 5) virksomheder, der er godkendt som revisionsvirksomhed, jf. § 13,
- 6) revisorer og revisionsvirksomheder, der efter § 15 skal registreres her i landet, og
- 7) landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, jf. § 17.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler om registrets førelse, herunder om indberetning hertil og vedligeholdelse heraf.

Godkendelse som statsautoriseret revisor og registreret revisor

§ 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan godkende en person som statsautoriseret revisor eller registreret revisor, hvis vedkommende

- 1) har bopæl her i landet, i et andet EU-land, i et EØS-land eller i et andet land, som EU har indgået aftale med,
- 2) er myndig og ikke er under værgemål eller samværgemål,
- 3) ikke har anmeldt betalingsstandsning og ikke er under konkurs,
- 4) har bestået en særlig eksamen, jf. regler udstedt i medfør af § 33, stk. 7,

- 5) i mindst 3 år efter det fyldte 18. år navnlig har deltaget i udførelse af opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber, koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer, og
- 6) er forsikret mod økonomiske krav, som måtte blive rejst i forbindelse med udførelsen af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3.

Stk. 2. Opgaver efter stk. 1, nr. 5, skal være udført i en revisionsvirksomhed. Godkendelse som statsautoriseret revisor kan kun opnås, hvis opgaverne er udført under tilsyn af en statsautoriseret revisor.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra kravet i stk. 1, nr. 5.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler om forsikringen efter stk. 1, nr. 6, herunder om forsikringens omfang og art samt dens tidsmæssige udstrækning.

Stk. 5. Godkendelse kan nægtes

- 1) under de i straffelovens § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder,
- 2) 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, eller
- 3) hvis den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 50.000 kr. og derover.

Efteruddannelse

§ 4. En revisor, der er godkendt efter § 3, har pligt til at deltage i et passende efteruddannelsesprogram, der sikrer, at den pågældende til stadighed vedligeholder sin teoretiske viden, sine faglige kvalifikationer og sin viden om kravene til offentlighedens tillidsrepræsentant på et tilstrækkeligt højt niveau.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om efteruddannelse og om kontrol heraf. Der kan herunder fastsættes særlige regler for de revisorer, der udfører opgaver efter § 1, stk. 2, i virksomheder, der er nævnt i § 21, stk. 3, og for andre revisorer.

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

Brug af betegnelse

§ 5. Betegnelsen »statsautoriseret revisor« eller sammensætninger hermed må kun benyttes af en person, der er godkendt som statsautoriseret revisor.

Stk. 2. Betegnelsen »registreret revisor« eller sammensætninger hermed må kun benyttes af en person, der er godkendt som registreret revisor

Stk. 3. Det er ikke tilladt at benytte danske eller udenlandske betegnelser, der er egnet til forveksling hermed. Dette gælder dog ikke personer, der er godkendt efter § 10, § 11, og § 15.

Stk. 4. En person, der ikke længere er godkendt som statsautoriseret eller registreret revisor må ikke benytte betegnelsen »statsautoriseret revisor« eller »registreret revisor«, sammensætninger eller forkortelser heraf, jf. dog § 6, stk. 1.

Deponering

§ 6. En revisor kan deponere sin godkendelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Deponering forudsætter, at godkendelsen ikke er bortfaldet efter § 7, frataget efter § 8, eller frakendt efter § 44, stk. 2, eller straffelovens § 79.

Stk. 2. En revisor, der har deponeret sin godkendelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, må ikke i forretningsforhold betegne sig som »statsautoriseret revisor« eller »registreret revisor« eller benytte sammensætninger eller forkortelser af disse betegnelser.

Stk. 3. En person, der har deponeret sin godkendelse, kan ved anmodning herom blive godkendt igen, forudsat at vedkommende opfylder betingelserne i § 3, stk. 1, nr. 1-3 og 6, og § 4, samt at vedkommende ikke har forfalden gæld til det offentlige på 100.000 kr. eller derover. § 8, stk. 3, og § 9, stk. 3, finder anvendelse i forbindelse med godkendelse efter deponering.

Stk. 4. En revisor, der deponerer sin godkendelse, slettes af det offentlige register over godkendte revisorer.

Bortfald

§ 7. Godkendelse som revisor bortfalder, hvis betingelserne i § 3, stk. 1, nr. 1-3 eller 6, ikke længere er opfyldt.

Stk. 2. Efter anmodning fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal revisor godtgøre at være dækket af en forsikring efter § 3, stk. 1, nr. 6. Dokumentation herfor skal være modtaget i styrelsen senest 4 uger efter, at anmodningen er meddelt. Modtages dokumentationen ikke senest ved fristens udløb, bortfalder godkendelsen.

Fratagelse

§ 8. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage en revisor godkendelsen, hvis revisor har en forfalden gæld til det offentlige på 100.000 kr. og derover. Godkendelsen kan fratages, indtil forholdet er bragt i orden. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til domstolsprøvelse efter § 52 og om fristen herfor.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan endvidere fratage en revisor godkendelsen, hvis

- 1) revisor nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. § 29, eller
- 2) revisor ikke opfylder kravene i § 4 til efteruddannelse, jf. dog stk. 3.

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 krav til efteruddannelsen, der er fastsat i medfør af § 4, stk. 2.

Virkning af bortfald m.v.

§ 9. Er en godkendelse som revisor bortfaldet efter § 7, frataget efter § 8, eller frakendt efter § 44, stk. 2, eller straffelovens § 79, slettes personen af det offentlige register over godkendte revisorer, og vedkommende må herefter ikke benytte godkendelsesbeviset og den faglige betegnelse.

Stk. 2. Ophører årsagen til en godkendelses bortfald eller fratagelse, eller udløber eller ophæves frakendelsen af en godkendelse, skal godkendelsen efter anmodning på ny sættes i kraft, og personen skal optages i det offentlige register over godkendte revisorer. Det er en forudsætning, at betingelserne i § 3, stk. 1, nr. 1-3 og 6, samt § 4 er opfyldt, og at vedkommende ikke har forfalden gæld til det offentlige på 100.000 kr. eller derover.

Stk. 3. For en person, som har været uden godkendelse i en årrække, kan kravet om efteruddannelse efter § 4, erstattes af en særlig prøve efter regler, som fastsættes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Anden godkendelse som revisor m.v.

§ 10. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan som revisor godkende personer, som godtgør at have gennemført en uddannelse i udlandet, der findes at kunne ligestilles med uddannelsen efter § 3, og som opfylder de øvrige betingelser. Personen skal endvidere dokumentere sit kendskab til dansk lovgivning.

Stk. 2. Bestemmelserne i §§ 4-9 finder tilsvarende anvendelse på revisorer, der er godkendt efter stk. 1.

Stk. 3. 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.

Adgang til midlertidigt og lejlighedsvist at afgive erklæringer

§ 11. Revisorer, der er godkendt efter regler, der gennemfører Europaparlamentets og Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, og som er etableret i et andet EU-land, i et EØS-land eller i et andet land, som EU har indgået aftale med, kan midlertidigt og lejlighedsvist afgive erklæring efter § 1, stk. 2 og 3. Erklæringen må dog ikke vedrøre lovpligtig revision af årsregnskaber og koncernregnskaber. Revisorer, der efter 1. pkt. afgiver erklæring, skal anvende deres faglige titel i etableringslandet.

Stk. 2. Revisorer, der er omfattet af stk. 1, skal indgive anmeldelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, før erklæringer afgives. Styrelsen fastsætter regler om anmeldelse og registrering.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører et offentligt register over revisorer, jf. stk. 1, som på anmeldelsestidspunktet er etableret i et andet EU-land, i et EØS-land eller i et andet land, som EU har indgået aftale med, og som har anmeldt til styrelsen, at de midlertidigt og lejlighedsvist agter at afgive erklæringer her i landet. I registret optages oplysning om personens navn, adresse og faglige titel.

§ 12. Revisorer, der efter § 11, stk. 1, afgiver erklæringer her i landet, skal oplyse modtagerne af erklæringerne om deres faglige titel i etableringslandet, eventuelt registreringsnummer i et offentligt register i etableringslandet, eventuelt momsregistreringsnummer i etableringslandet og eventuel forsikring til dækning af erhvervsansvar.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler om de oplysninger, som skal gives efter stk. 1.

Godkendelse som revisionsvirksomhed m.v.

§ 13. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen godkender som revisionsvirksomhed, jf. dog stk. 6 og 7, enhver virksomhed, der

- 1) opfylder betingelserne i stk. 2 og 4 samt betingelser i regler udstedt i medfør af stk. 5, og
- 2) lader sig undergive reglerne om kvalitetskontrol efter § 29.

Stk. 2. I revisionsvirksomheder skal majoriteten af stemmerettighederne indehaves af revisorer eller revisionsvirksomheder, der er godkendt efter regler, der gennemfører Europaparlamentets og Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber. Af de øvrige stemmerettigheder i virksomheden kan andre højst råde over 10 % hver. Denne begrænsning gælder dog ikke for

- 1) personer, der har deres hovedbeskæftigelse i revisionsvirksomheden,
- 2) medarbejderforeninger i et revisionsaktieselskab, revisionsanpartsselskab eller revisionskommanditaktieselskab (revisionspartnerselskab), der er uafhængige af revisionsselskabets ledelse, og som alene har de personer som medlemmer, der er nævnt under nr. 1, samt
- 3) personer, der har erhvervet stemmerettighederne i et revisionsaktieselskab, revisionsanpartsselskab eller revisionskommanditaktieselskab (revisionspartnerselskab) som led i en medarbejderordning.

Stk. 3. Revisionsvirksomheder, hvor majoriteten af stemmerettighederne indehaves af statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder, er eneberettigede til at benytte betegnelsen »statsautoriseret revisionsvirksomhed« henholdsvis »registreret revisionsvirksomhed« eller sammensætninger hermed. Det er ikke tilladt at benytte danske eller udenlandske betegnelser, der er egnet til forveksling hermed.

Stk. 4. Flertallet af medlemmerne af revisionsvirksomhedens øverste ledelsesorgan skal være revisorer eller revisionsvirksomheder, der er godkendt efter regler, der gennemfører Europaparlamentets og Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber. I SE-selskaber, som har et tostrengt ledelsessystem, omfatter ledelsesorganet både medlemmer af ledelsesorganet og af tilsynsorganet.

Stk. 5. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udøvelse af revisionsvirksomhed i forskellige virksomhedsformer, herunder regler om revisionsvirksomhedens navn, konkurs og tvangsakkord m.v., udøvelse af stemmeretten i revisionsvirksomheden og afhændelse af stemmeandele ved dødsfald eller deponering af godkendelsen.

Stk. 6. Godkendelse kan nægtes, hvis der er grund til at antage, at virksomheden ikke vil kunne varetage opgaven på forsvarlig måde.

Stk. 7. En virksomhed, hvis godkendelse som revisionsvirksomhed er bortfaldet, jf. § 14, stk. 1, frataget efter § 14, stk. 2, eller frakendt, jf. § 44, stk. 4, 3. pkt., kan kun godkendes på ny, hvis årsagen til bortfaldet eller fratagelsen ikke længere er til stede, eller en frakendelse er udløbet eller ophævet.

§ 14. Godkendelse som revisionsvirksomhed bortfalder, hvis revisionsvirksomheden ikke længere opfylder betingelserne i § 13, stk. 2 og 4, samt betingelser i regler udstedt i medfør af § 13, stk. 5.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage en revisionsvirksomhed godkendelsen, hvis denne nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol efter § 29.

Stk. 3. Er en godkendelse som revisionsvirksomhed bortfaldet efter stk. 1, fratrækt efter stk. 2, eller frakendt efter § 44, stk. 4, 3. pkt., slettes virksomheden af det offentlige register over godkendte revisionsvirksomheder, og den må herefter ikke betegne sig som »statsautoriseret revisionsvirksomhed« eller »registreret revisionsvirksomhed«, jf. § 13, stk. 3, sammensætninger eller forkortelser heraf.

Registrering af revisorer og revisionsvirksomheder, der ikke har hjemsted her i landet, i et andet EU-land eller i et EØS-land

§ 15. Revisorer og revisionsvirksomheder, der ikke har hjemsted her i landet, i et andet EU-land eller i et EØS-land, og som afgiver revisionspåtegning på et årsregnskab eller et koncernregnskab for en virksomhed, der ikke har hjemsted her i landet, i et andet EU-land eller i et EØS-land, og hvis værdipapirer er optaget til handel på et reguleret marked i Danmark, skal registreres i det offentlige register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis revisionspåtegningen vedrører en virksomhed, der udelukkende udsteder gældsbeviser, hvis pålydende værdi pr. enhed beløber sig til mindst 50.000 euro eller, når der er tale om gældsbeviser i en anden valuta, på udstedelsesdagen svarer til mindst 50.000 euro.

Stk. 3. Bestemmelserne i kapitel 9 finder med de nødvendige tilpasninger tilsvarende anvendelse på revisorer og revisionsvirksomheder, der er registreret efter stk. 1.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan under forudsætning af gensidighed helt eller delvist fritage for kravene i stk. 1 og 3, hvis revisor eller revisionsfirmaet er underlagt systemer for offentligt tilsyn, kvalitetskontrol samt undersøgelser og disciplinære sanktioner i et tredjeland, der svarer til bestemmelserne i stk. 3.

Stk. 5. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler om og betingelser for registrering efter stk. 1 og betingelser for hel eller delvis fritagelse efter stk. 4.

Stk. 6. En revisionspåtegning afgivet af en revisor eller en revisionsvirksomhed, der ikke er registreret i overensstemmelse med stk. 1-5, har ingen retsvirkning.

Kapitel 3

Revisors virksomhed m.v.

Revisors virksomhed

§ 16. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, samt professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.

Stk. 2. Opgaverne efter stk. 1 må alene udføres i revisionsvirksomheder, jf. dog § 10, stk. 3, § 11 og § 17.

Stk. 3. Revisor skal under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 3, udvise professionel kompetence og fornøden omhu. Hvis revisor ikke er uafhængig ved udførelsen af opgaverne, jf. § 24, skal dette oplyses i erklæringen.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om etik, udførelse af revisionsopgaver og revisors afgivelse af revisionspåtegninger, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, samt ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed. Styrelsen

kan bestemme, at revisorer og revisionsvirksomheder skal benytte digital signatur eller en tilsvarende elektronisk signatur i forbindelse med udførelsen af opgaver, der er omfattet af § 1, stk. 2.

§ 17. Uanset § 16, stk. 2, kan registrerede revisorer ansat i de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, der er tilknyttet eller drives under Dansk Landbrug, udføre opgaver efter § 1, stk. 2. Sådanne registrerede revisorer må alene udføre opgaverne 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. Det er en betingelse, at rådgivningskontoret er registreret i det offentlige register, jf. § 2, og underkaster sig kvalitetskontrol efter § 29.

Stk. 2. Registrerede revisorer, der er ansat på de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, må kun udføre opgaver efter § 1, stk. 2, fra disse kontorer og må ikke have ejerandele i en revisionsvirksomhed.

Stk. 3. Lovens regler om revisionsvirksomheder finder med de fornødne tilpasninger tilsvarende anvendelse på de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer. Det gælder dog ikke § 3, stk. 1, nr. 5, jf. stk. 2, og § 13.

Revisors fratræden m.v.

§ 18. Hvis revisor afgiver revisionspåtegninger eller andre erklæringer med sikkerhed på årsregnskaber m.v. efter § 1, stk. 2, består revisors hverv, indtil ny revisor er tiltrådt, medmindre andet følger af lovgivningen eller af en virksomheds vedtægter eller andet er aftalt.

Stk. 2. Uanset stk. 1 kan revisor 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. Den fratrædende revisor har endvidere pligt til at give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger om den virksomhed, som revisors erklæring vedrører.

Revisionspåtegning eller anden erklæring med sikkerhed

§ 19. Når revisor har afsluttet en revision, skal revisor afgive en revisionspåtegning på regnskabet om det udførte arbejde og konklusionen herpå. Revisionspåtegningen skal afgives af den eller de revisorer, der er valgt til at udføre opgaven, eller, hvor en revisionsvirksomhed er valgt, af den eller de revisorer, der har forestået og har det endelige ansvar for opgaven. Revisionspåtegninger på regnskaber må ikke afgives sammen med andre end godkendte revisorer, jf. dog stk. 3.

Stk. 2. Hvis der i lovgivningen eller i en virksomheds vedtægter er foreskrevet valg af flere revisorer til afgivelse af revisionspåtegninger eller andre erklæringer med sikkerhed på regnskaber, må disse revisorer ikke være tilknyttet den samme revisionsvirksomhed.

Stk. 3. Uanset stk. 1 kan revisor afgive en revisionspåtegning sammen med rigsrevisor, hvis revisionen er omfattet af lov om revision af statens regnskaber m.m. eller af særlovgivning, hvorefter rigsrevisor udfører revision sammen med en statsautoriseret eller registreret revisor.

Stk. 4. Andre erklæringer med sikkerhed end revisionspåtegninger, jf. § 1, stk. 2, skal underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at udføre opgaven, eller, hvor en revisionsvirksomhed er valgt, af den eller de revisorer, der har forestået og har det endelige ansvar for opgaven. Erklæringen kan afgives sammen med andre end revisorer.

Revisionsprotokol

§ 20. Revisor skal føre en revisionsprotokol i virksomheder, hvis årsregnskab m.v. revideres..

Stk. 2. Revisionsprotokollen skal føres til hvervgivers brug, medmindre andet er krævet. I virksomheder, som har et revisionsudvalg, jf. § 31, er revisionsprotokollen endvidere til revisionsudvalgets brug.

Stk. 3. I revisionsprotokollen skal revisor redegøre for arten og omfanget af de udførte revisionsarbejder og konklusionen herpå. Revisor skal herunder i det mindste oplyse om følgende, når der er udført revision:

- 1) Væsentlige spørgsmål vedrørende revisionen, herunder især væsentlig usikkerhed, fejl eller mangler vedrørende virksomhedens bogholderi, regnskabsvæsen eller interne kontrol,
- 2) forhold, som normalt må forventes at have betydning for modtagerens eller hvervgiverens stillingtagen til årsregnskabet m.v.,
- 3) hvorvidt revisor opfylder lovgivningens krav til revisors uafhængighed, og
- 4) hvorvidt revisor under revisionen har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om.

Stk. 4. Oplysninger i revisionsprotokollen kan ikke erstattes af andre meddelelser.

Stk. 5. I modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal revisionsprotokollen indeholde en omtale af revisionen af koncernregnskabet.

§ 21. I revisionsprotokoller, der vedrører et årsregnskab m.v. aflagt af virksomheder, som nævnt i stk. 3, skal revisor endvidere oplyse om følgende:

- 1) Andre ydelser end revision, der er leveret til den reviderede virksomhed af revisionsvirksomheden og dens dattervirksomheder, og
- 2) de foranstaltninger, der er iværksat for at mindske eventuelle trusler mod revisors uafhængighed, som dokumenteret af revisor, jf. § 24, stk. 6.

Stk. 2. I modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal oplysningerne efter stk. 1, nr. 1, tillige gives for koncernen som helhed.

Stk. 3. Følgende virksomheder er omfattet af stk. 1, indtil de ikke længere opfylder kriterierne:

- 1) Virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land eller et EØS-land,
- 2) statslige aktieselskaber,
- 3) kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, og regioner,
- 4) virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, bortset fra virksomheder, der er omfattet af lov om forsikringsformidlere, og virksomheder, der er omfattet af kapitel 20 a (investeringsrådgivere) i lov om finansiel virksomhed, og
- 5) virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår overstiger to eller flere af følgende kriterier:
 - a) En medarbejderstab på 2.500 personer,
 - b) en balancesum på 5 mia. kr., eller
 - c) en nettoomsætning på 5 mia. kr.

Rapportering om økonomiske forbrydelser

§ 22. Indser revisor under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, 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. 2. 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. Tilsvarende gælder, hvis flertallet af virksomhedens ledelse er involveret i eller har kendskab til de økonomiske forbrydelser.

Stk. 3. Fratræder revisor, jf. § 18, stk. 2, og sker dette i forbindelse med, at revisor har en begrundet formodning om, at der foreligger en situation, som omhandlet i stk. 1, 1. pkt., skal revisor straks underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet herom og om grundene til sin fratræden.

Stk. 4. I SE-selskaber, som har et tostrengt ledelsessystem, omfatter medlemmer af virksomhedens ledelse både medlemmer af ledelsesorganet og af tilsynsorganet.

Dokumentation

§ 23. Revisorer og revisionsvirksomheder skal for enhver opgave efter § 1, stk. 2, udarbejde arbejds-papirer, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring eller udtalelse. Arbejds-papirerne samt genparter af de afgivne erklæringer, revisionsprotokoller og regnskaber skal opbevares i 5 år fra tidspunktet for underskrivelse af den erklæring, som materialet vedrører.

Stk. 2. Ved revision af modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal arbejds-papirerne tillige dokumentere den gennemgang, der er foretaget af det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen.

Stk. 3. Hvis revisionsarbejdet i dattervirksomheder er udført af en eller flere revisorer eller revisions-virksomheder, der ikke har hjemsted i et EU-land, et EØS-land eller et andet land, som EU har indgået aftale med, skal revisor eller revisionsvirksomheden opbevare et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejds-papirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheden af betydning for revisionen af koncernregnskabet. Revisor eller revisionsvirksomheden kan undlade at opbevare dokumentationen, hvis der er indgået aftale om fyldestgørende og ubegrænset adgang hertil efter anmodning, eller der i øvrigt er truffet andre passende foranstaltninger.

Stk. 4. Hvis revisor eller revisionsvirksomheden er forhindret i at modtage dokumentationen efter stk. 3, skal arbejds-papirerne dokumentere disse hindringer.

Stk. 5. Stk. 3 og 4 finder ikke anvendelse, hvis der er indgået en aftale i henhold til § 48, stk. 5, nr. 2, med det pågældende land.

Kapitel 4

Revisors uafhængighed

§ 24. En revisor, der udfører opgaver omfattet af § 1, stk. 2, skal være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning.

Stk. 2. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt eller andet forhold, herunder levering af ydelser, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Det samme gælder, hvis forholdet foreligger mellem andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, revisions-virksomheden eller revisionsvirksomhedens netværk, og den virksomhed, som opgaven vedrører.

Stk. 3. I tilfælde af trusler mod revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed, herunder selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære personlige, herunder familiære, relationer eller intimidering, skal revisor eller revisionsvirksomheden træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Er truslen af en sådan art i forhold til de truffe sikkerhedsforanstaltninger, at revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed er bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaver efter § 1, stk. 2.

Stk. 4. En revisor må ikke udføre opgaver efter § 1, stk. 2, der vedrører en virksomhed, omfattet af § 21, stk. 3, hvis der er tale om selvrevision eller egeninteresse. Den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen i en sådan virksomhed, må ikke påtage sig en ledende stilling i denne virksomhed før to år efter, at vedkommende er fratrådt som revisor.

Stk. 5. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler om forhold omfattet af stk. 2 og 3, herunder trusler, sikkerhedsforanstaltninger og situationer, hvor revisor eller revisionsvirksomheden ikke er uafhængig. Styrelsen kan endvidere fastsætte regler om selvrevision og egeninteresse, jf. stk. 4.

Stk. 6. Revisionsvirksomheder skal opstille retningslinjer, som sikrer, at revisor, inden denne påtager sig opgaver efter § 1, stk. 2, tager stilling til, om der foreligger omstændigheder, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om vedkommendes uafhængighed. Revisionsvirksomhederne skal endvidere sikre, at revisorerne i forbindelse med udførelsen af opgaverne i deres arbejdspapirer dokumenterer alle væsentlige trusler mod revisors og revisionsvirksomhedens uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler.

§ 25. En revisionsvirksomhed, der reviderer virksomheder omfattet af § 21, stk. 3, skal sikre, at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen, senest 7 år efter, at de er udpeget til opgaven, udskiftes for en periode af mindst 2 år.

§ 26. En revisionsvirksomhed må ikke i hvert af fem 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 efter § 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 hvervgiver kontrollerer eller er knyttet til opgaver, efter § 1, stk. 2.

Kapitel 5

Rapport om gennemsigtighed

§ 27. En revisionsvirksomhed, der udfører opgaver efter § 1, stk. 2, i virksomheder omfattet af § 21, stk. 3, skal offentliggøre en årlig rapport om gennemsigtighed på deres hjemmeside inden tre måneder efter regnskabsårets udløb. Rapporten skal indeholde følgende:

- 1) En beskrivelse af den juridiske struktur og ejerskabet,
- 2) en beskrivelse af revisionsvirksomhedens ledelsesstruktur,
- 3) hvis revisionsvirksomheden tilhører et netværk, en beskrivelse af netværket og dens retlige og strukturelle aftaler med netværket,
- 4) oplysninger om grundlaget for partnernes vederlag,
- 5) en beskrivelse af revisionsvirksomhedens interne kvalitetsstyringssystem, herunder en angivelse af politikkerne for henholdsvis uafhængighed og efteruddannelse,
- 6) en angivelse af hvornår den seneste kvalitetskontrol, jf. § 29, fandt sted,
- 7) en erklæring fra revisionsvirksomhedens øverste ansvarlige ledelse om, at kvalitetsstyringssystemet fungerer effektivt, og uafhængighedspolitikken overholdes,
- 8) regnskabsoplysninger, der viser revisionsvirksomhedens størrelse, herunder samlet omsætning fordelt på honorarer for revision af regnskaber, honorarer for andre erklæringsopgaver med sikkerhed, skatterådgivning og andre ydelser, og
- 9) en liste over virksomheder omfattet af § 21, stk. 3, for hvilke revisionsvirksomheden i det foregående regnskabsår har udført opgaver efter § 1, stk. 2.

Stk. 2. Revisionsvirksomhedens øverste ansvarlige ledelse har ansvaret for rigtigheden af oplysningerne.

Kapitel 6

Kvalitetsstyring og kvalitetskontrol

§ 28. Revisionsvirksomheder skal have et kvalitetsstyringssystem og skal kunne dokumentere anvendelsen heraf.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om indholdet af kvalitetsstyringssystemet og dokumentationen for dets anvendelse.

§ 29. En revisionsvirksomhed og de heri beskæftigede revisorer har pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol. Kvalitetskontrollen udføres af Revisortilsynet i overensstemmelse med reglerne i §§ 34-36.

Stk. 2. Kvalitetskontrollen omfatter en vurdering af kvalitetsstyringssystemet, jf. § 28, samt udførelsen af og uafhængigheden i forbindelse med de opgaver, som revisor beskæftiger sig med efter § 1, stk. 2.

Stk. 3. Kvalitetskontrollen skal udføres med højst 6 års mellemrum. Kvalitetskontrollen skal dog udføres med højst 3 års mellemrum i revisionsvirksomheder, der udfører revision af regnskaber aflagt af virksomheder omfattet af § 21, stk. 3.

Stk. 4. En revisionsvirksomhed, der underkastes kvalitetskontrol, skal give Revisortilsynet og kvalitetskontrollanten adgang til at foretage de undersøgelser, der findes nødvendige, og skal sørge for, at Revisortilsynet og kvalitetskontrollanten får de oplysninger og den bistand, som de anser for nødvendig for at gennemføre kvalitetskontrollen. Revisorer tilknyttet revisionsvirksomheden har tilsvarende forpligtelser over for Revisortilsynet og kontrollanten.

Kapitel 7

Revisors tavshedspligt

§ 30. Straffelovens § 144, §§ 150-152 f og §§ 155-157 finder tilsvarende anvendelse på revisorer. For så vidt angår disses medarbejdere, finder straffelovens § 144, §§ 152-152 f og § 155 tilsvarende anvendelse.

Stk. 2. Uanset bestemmelserne i straffelovens §§ 152-152 e kan revisor i en dattervirksomhed videregive oplysninger til koncernrevisor i en modervirksomhed.

Kapitel 8

Revisionsudvalg

§ 31. Virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU/EØS-land, skal etablere et revisionsudvalg, jf. dog stk. 4-5 og 7-8. Revisionsudvalget skal bestå af bestyrelsesmedlemmer, der ikke samtidig indgår i virksomhedens direktion. Mindst ét medlem af revisionsudvalget skal både være uafhængig af virksomheden og have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision.

Stk. 2. Revisionsudvalgets opgaver skal i det mindste bestå af følgende:

- 1) At overvåge regnskabsaflæggelsesprocessen,
- 2) at overvåge, om virksomhedens interne kontrolsystem, eventuelle interne revision og risikostyrings-systemer fungerer effektivt,
- 3) at overvåge den lovpligtige revision af årsregnskabet m.v., og
- 4) at overvåge og kontrollere revisors uafhængighed, jf. § 24, herunder særligt leveringen af yderligere tjenesteydelser til virksomheden.

Stk. 3. I virksomheder, som har etableret et revisionsudvalg, skal bestyrelsens forslag om valg af revisor baseres på en indstilling fra revisionsudvalget.

Stk. 4. Virksomheder omfattet af stk. 1, 1. pkt., kan dog vælge, at revisionsudvalgets funktioner i stedet udøves af den samlede bestyrelse. Dette forudsætter, at ingen bestyrelsesmedlemmer samtidig er medlem af direktionen, og at mindst ét bestyrelsesmedlem både er uafhængig af virksomheden og har kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision.

Stk. 5. Uanset stk. 4 kan virksomheder omfattet af stk. 1, 1. pkt., vælge at lade revisionsudvalgets funktioner udøve af den samlede bestyrelse, hvis formanden for bestyrelsen ikke er medlem af direktionen, og hvis virksomheden i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelser:

- 1) Et antal heltidsbeskæftigede på 250 medarbejdere,
- 2) en balance på 43 mio. euro, eller

3) en nettoomsætning på 50 mio. euro.

Stk. 6. I virksomheder, hvor revisionsudvalgets funktioner udøves af den samlede bestyrelse, jf. stk. 4 og 5, skal der oplyses herom i årsrapporten.

Stk. 7. Stk. 1-6 gælder ikke for investeringsforeninger, specialforeninger, og virksomheder, som er dattervirksomheder, hvis modervirksomheden er omfattet af kravene om etablering af revisionsudvalg.

Stk. 8. Økonomi- og erhvervsministeren kan fastsætte regler om revisionsudvalg i virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, herunder regler om at stk. 5 og 7 kan fraviges.

Kapitel 9

Offentligt tilsyn m.v.

Generelt

§ 32. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er ansvarlig for tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er herunder ansvarlig for tilsynet med

- 1) eksamen og efteruddannelse, jf. § 33,
- 2) kvalitetskontrol, jf. §§ 34-36,
- 3) undersøgelser, jf. §§ 37-42,
- 4) disciplinære sanktioner, jf. §§ 43-47, og
- 5) samarbejde og udveksling af oplysninger med andre landes kompetente myndigheder, jf. §§ 48-49.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i forbindelse med udøvelsen af sin virksomhed efter stk. 1 og 2 indhente oplysninger hos andre danske og udenlandske kompetente myndigheder, samt forlange nødvendige oplysninger hos revisorer og revisionsvirksomheder, herunder udlevering af arbejds papirer og andre dokumenter vedrørende opgaver udført efter § 1, stk. 2.

Revisorkommissionen

§ 33. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter en revisorkommission, hvis forretningsorden fastsættes af styrelsen. 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. Hverken formanden, de forretningskyndige eller de særligt sagkyndige må være godkendte revisorer eller være ansat hos eller drive revisionsvirksomhed sammen med godkendte revisorer.

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

Stk. 3. Revisorkommissionen bistår Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved administrationen af loven, afholder eksamen for statsautoriserede og registrerede revisorer og bistår styrelsen i forbindelse med fastsættelse af kravene til efteruddannelse, jf. § 4, stk. 2.

Stk. 4. Til at bistå ved afholdelse af eksamen nedsætter Revisorkommissionen en eksamenskommission for statsautoriserede revisorer og en eksamenskommission for registrerede revisorer.

Stk. 5. 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. 6. 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. 7. 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.

Stk. 8. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan lade Revisorkommission bistå den færøske registreringsmyndighed.

Revisortilsynet

§ 34. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter et revisortilsyn, hvis forretningsorden udstedes af styrelsen. Revisortilsynet består af en formand og af 8 andre medlemmer. 2 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 skal være registrerede revisorer og 4 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Formanden og repræsentanterne for regnskabsbrugerne må ikke være godkendte revisorer eller være ansat hos eller drive revisionsvirksomhed sammen med godkendte 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 kvalitetskontrollen efter § 29 gennemføres i overensstemmelse med lovens regler. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udarbejder nærmere regler om kvalitetskontrollen og dens gennemførelse. Styrelsen kan herunder fastsætte særlige regler for kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheder, der udfører revision i virksomheder, som er nævnt i § 21, stk. 3.

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

- 1) hvem der kan udføre kvalitetskontrol,
- 2) udvælgelse af kvalitetskontrollanter, jf. § 35,
- 3) udvælgelse af revisionsvirksomheder til kvalitetskontrol, og
- 4) omfanget og gennemførelsen af kvalitetskontrollen.

Stk. 5. Udgifterne til kvalitetskontrollen udredes foreløbig af Revisortilsynet, men afholdes af den revisionsvirksomhed, der er blevet kvalitetskontrolleret. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om betalingen.

§ 35. Revisortilsynet godkender de revisorer, der for en femårig periode kan udføre kvalitetskontrol, jf. § 34, stk. 4, nr. 1. Disse benævnes kvalitetskontrollanter. Tilsynet fører en liste over kvalitetskontrollanterne. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i konkrete tilfælde udpege andre end revisorer som kvalitetskontrollanter. Kvalitetskontrollanter skal have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring inden for revision og regnskabsaflæggelse samt have fornødent kendskab til kvalitetskontrol.

Stk. 2. Kvalitetskontrollen skal udføres i overensstemmelse med de regler, der er udstedt herom, jf. § 34, stk. 3 og 4.

Stk. 3. Efter afslutningen af kvalitetskontrollen udfærdiger kvalitetskontrollanten en rapport, der skal indsendes til Revisortilsynet. Rapporten skal indeholde en beskrivelse af kontrollens genstand, art og omfang samt en vurdering af kontrolresultatet. Udføres kontrollen af en revisor, udfærdiges rapporten i form af en erklæring efter § 1, stk. 2.

Stk. 4. Revisortilsynet kan forlange de oplysninger fra kvalitetskontrollanten og den kontrollerede, der er nødvendige for, at tilsynet kan tage stilling til, om der foreligger fejl, mangler eller forbedringsområder hos den kontrollerede. Revisortilsynet kan ligeledes forlange de oplysninger fra kvalitetskontrollanten, som er nødvendige for, at Revisortilsynet kan føre en sag for Revisornævnet. Revisortilsynet kan, hvor det skønnes nødvendigt, selv udføre kontrolbesøg eller deltage i et kontrolbesøg sammen med en kvalitetskontrollant.

Stk. 5. Revisortilsynet tager stilling til, om kontrollen hos den kontrollerede giver anledning til

- 1) afslutning af kontrollen uden yderligere bemærkninger,
- 2) påtale uden yderligere opfølgning før det næste ordinære kontrolbesøg, eller
- 3) påtale med kontrolbesøg, som skal afklare, om påtalen er fulgt.

Stk. 6. Revisortilsynet tager endvidere stilling til, om der er fundet fejl eller mangler hos de kontrollerede, som giver anledning til indbringelse for Revisornævnet, jf. § 43.

Stk. 7. Revisortilsynet udgiver årligt en redegørelse om tilsynets arbejde.

§ 36. Medlemmerne af Revisortilsynet, kvalitetskontrollanterne og andre, som inddrages i arbejdet med kvalitetskontrollen, er underkastet regler om revisors uafhængighed, jf. § 24.

Stk. 2. Straffelovens § 152, § 152 a og §§ 152 c-152 f finder anvendelse for medlemmerne af Revisortilsynet, kvalitetskontrollanterne og andre, som inddrages i arbejdet med kvalitetskontrollen, 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 kvalitetskontrollanterne videregive oplysninger til Revisortilsynet, ligesom Revisortilsynet og kvalitetskontrollanterne kan videregive oplysninger til Revisornævnet.

Stk. 4. Uanset bestemmelserne i stk. 2 kan Revisortilsynet, kvalitetskontrollanterne og andre, som har været inddraget i arbejdet med kvalitetskontrollen videregive oplysninger til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen efter § 32, stk. 3.

Undersøgelser

§ 37. Hvis Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vurderer, at der er en risiko for, at en revisor eller en revisionsvirksomhed har overtrådt eller vil overtræde bestemmelser i eller efter denne lov, kan styrelsen iværksætte og gennemføre en undersøgelse med henblik på at konstatere, korrigere eller forhindre en sådan overtrædelse. Dette gælder ikke en erklæring efter § 1, stk. 3. Styrelsen kan endvidere iværksætte en undersøgelse, hvis den bliver anmodet herom af en kompetent udenlandsk myndighed, jf. § 32, stk. 2, nr. 5.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan træffe beslutning om anvendelse af ekstern bistand i forbindelse med en undersøgelse efter stk. 1.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte bestemmelser om iværksættelse og gennemførelse af undersøgelser efter stk. 1.

§ 38. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan kræve alle oplysninger af revisor eller revisionsvirksomheden, herunder arbejdsprotokoller, revisionsprotokoller, korrespondance, og andre dokumenter, der skønnes at være nødvendige for styrelsens afgørelse af, om der er sket eller vil ske en overtrædelse af bestemmelserne i denne lov, bestemmelser fastsat i medfør af denne lov eller bestemmelser om revisors pligter fastsat i anden lovgivning.

§ 39. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til en revisionsvirksomhed og til virksomhedens fortegnelser, papirer m.v., herunder også materiale, der opbevares elektronisk, for at tilvejebringe oplysninger, der er nødvendige til brug for en undersøgelse efter § 37, jf. dog § 9 i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse på bygninger eller dele af bygninger, der udelukkende anvendes til privat beboelse.

Stk. 3. Politiet yder om nødvendigt bistand til gennemførelsen af undersøgelse efter stk. 1. Økonomi- og erhvervsministeren kan efter forhandling med justitsministeren fastsætte nærmere regler herom.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ved gennemførelse af en undersøgelse efter § 37, stk. 1, 3. pkt., tillade, at personale fra den pågældende udenlandske myndighed ledsager styrelsen.

Stk. 5. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter bestemmelser om deltagelse af personale fra udenlandske myndigheder efter stk. 4.

§ 40. Efter afslutningen af en undersøgelse tager Erhvervs- og Selskabsstyrelsen stilling til, om resultatet af undersøgelsen giver anledning til

- 1) at give en påtale,
- 2) at påbyde, at overtrædelser skal bringes til ophør, eller
- 3) at indbringe revisor, revisionsvirksomheden eller begge for Revisornævnet, jf. § 43.

§ 41. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at resultatet af undersøgelsen efter § 40 skal offentliggøres, og i hvilken form offentliggørelsen skal ske. Offentliggørelsen sker på Erhvervs- og Selskabsstyrelsens hjemmeside.

§ 42. Medlemmer af en revisionsvirksomheds bestyrelse, direktion eller lignende ansvarligt organ og revisorer kan af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som tvangsmiddel pålægges daglige eller ugentlige bøder, hvis de undlader at

- 1) efterkomme en anmodning om oplysninger efter § 38, eller
- 2) efterkomme et påbud givet af styrelsen efter § 40.

Stk. 2. Tvangsbøderne, der tilfalder statskassen, kan inddrives ved udpantning og ved indeholdelse i løn m.v. efter reglerne for inddrivelse af personlige skatter i kildeskatteloven.

Stk. 3. Restanceinddrivelsesmyndigheden kan eftergive krav efter stk. 1 og 2 efter reglerne i opkrævningsloven.

Revisornævnet

§ 43. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter et revisornævn, hvis forretningsorden udstedes af styrelsen. Revisornævnet består af en formand, der skal være dommer, og mindst 12 andre medlemmer, hvoraf 3 skal være statsautoriserede revisorer, 3 skal være registrerede revisorer, og 6 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Repræsentanterne for regnskabsbrugerne må ikke være godkendte revisorer eller være ansat hos eller drive revisionsvirksomhed sammen med godkendte revisorer. Ved udvidelse af medlemskredsen skal der udnævnes forholdsmæssigt lige mange statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer, ligesom antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne skal opretholdes forholdsmæssigt. Nævnets formand og medlemmer udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der ligeledes kan udpege en eller flere dommere som næstformænd. Mindst et medlem af formandskabet skal være landsdommer. Formandskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

Stk. 2. Ved Revisornævnets behandling af en sag vedrørende statsautoriserede revisorer, skal foruden formanden eller næstformanden deltage mindst 1 statsautoriseret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugerne. Ved nævnets behandling af en sag vedrørende registrerede revisorer skal foruden formanden eller næstformanden deltage mindst 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. § 44, stk. 2 og 4, skal 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 efter § 1, stk. 2 og 3, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Revisornævnet. Tilsvarende gælder klager over revisorer, som er registreret efter § 11, stk. 2, og klager over forhold nævnt i § 44, stk. 2, 2. pkt. Klager over revisors vederlag og kollegiale sager kan ikke indbringes for Revisornævnet.

Stk. 4. Klager over revisionsvirksomheder vedrørende forhold som nævnt i § 44, stk. 4, 3. pkt., kan indbringes for Revisornævnet.

Stk. 5. En revisionsvirksomhed kan af Revisortilsynet indbringes for Revisornævnet, hvis virksomheden ikke har opstillet retningslinjer for uafhængighed, jf. § 24, stk. 6, har et kvalitetsstyringssystem, jf. § 28, 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. En revisionsvirksomhed kan endvidere indbringes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvis styrelsen i forbindelse med en undersøgelse, jf. § 37, finder fejl og mangler hos virksomheden, som efter styrelsens opfattelse giver anledning hertil.

Stk. 6. Revisornævnet eller formanden kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har en retlig interesse i det forhold, klagen angår, og klager, der på forhånd må skønnes grundløse. Er en klage over en revisor eller revisionsvirksomhed indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, Skatteministeriet, anklagemyndigheden, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer FRR eller Revisortilsynet, skal Revisornævnet behandle klagen. Er en klage over revisors udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, for en kommune eller et kommunalt fællesskab, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, henholdsvis en region indbragt af den pågældende kommunale henholdsvis regionale tilsynsmyndighed, skal Revisornævnet behandle klagen.

Stk. 7. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om, at klageren skal betale et gebyr til Revisornævnet for at få behandlet en klage. Der skal ikke betales gebyr for klager, der er indbragt efter stk. 6, 2. og 3. pkt.

§ 44. En revisor, der ved udførelsen af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører, kan af Revisornævnet tildeles en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 300.000 kr.

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 Revisornævnet frakende godkendelsen for en periode på 6 måneder og indtil 5 år eller indtil videre. Det samme gælder, hvis revisors omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret, at der er nærliggende fare for, at revisor ikke kan varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 52 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

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

Stk. 4. Hvis der påhviler en revisionsvirksomhed et selvstændigt ansvar, jf. § 43, stk. 5, eller et medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter, jf. stk. 1, kan revisionsvirksomheden tildeles en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 750.000 kr. Hvis der påhviler revisionsvirksomheden et medansvar, kan virksomheden alene pålægges sanktionerne, hvis virksomheden er inddraget som part i en klagesag for Revisornævnet. Hvis en revisionsvirksomheds omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret, at der er nærliggende fare for, at revisionsvirksomheden ikke kan varetage opgaven på forsvarlig måde, kan Revisornævnet frakende godkendelsen for en periode på 6 måneder og indtil 5 år eller indtil videre. En afgørelse efter 3. pkt. skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 52 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

Stk. 5. Formanden for Revisornævnet kan i større og komplicerede sager udvælge en sagkyndig til at forelægge sagen og foretage afhøringer for nævnet. Er en sag indbragt af en offentlig myndighed, afholdes udgiften til den sagkyndige af den pågældende myndighed.

Stk. 6. Revisornævnets kendelser skal offentliggøres.

Stk. 7. Bøder pålagt i medfør af stk. 1 og 4 tillægges udpantningsret.

§ 45. Revisornævnet kan til enhver tid efter ansøgning ophæve en frakendelse foretaget efter § 44, stk. 2 eller 4. Er denne sket indtil videre, og afslår nævnet ansøgning om ophævelse af frakendelsen, kan revisoren henholdsvis revisionsvirksomheden forlange afgørelsen prøvet ved retten, hvis der er forløbet 5 år efter frakendelsen og mindst 2 år efter, at godkendelsen senest er nægtet ved dom. § 44, stk. 2, 3. pkt. og stk. 4, 4. pkt., og § 52, stk. 1, finder tilsvarende anvendelse.

§ 46. Fristen for at indbringe af en sag for Revisornævnet er 5 år regnet fra den dag, da den pligtstridige handling eller undladelse er opført.

Stk. 2. Fristen afbrydes ved indgivelse af klage til Revisornævnet.

§ 47. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at Revisornævnet også kan behandle klager over autoriserede henholdsvis registrerede revisorer, der er beskikket henholdsvis registreret af den færøske registreringsmyndighed.

Tavshedspligt og udveksling af oplysninger

§ 48. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens ansatte er under ansvar efter straffelovens §§ 152-152 e forpligtet til at hemmeligholde fortrolige oplysninger, som de får kendskab til gennem tilsynsvirksomheden. Det samme gælder personer, der udfører serviceopgaver for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som led i driften, og eksperter, der handler på Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vegne. Dette gælder også efter ansættelses- eller kontraktforholdets ophør.

Stk. 2. Samtykke fra den, som tavshedspligten tilsigter at beskytte, berettiger ikke de personer, der er nævnt i stk. 1, til at videregive fortrolige oplysninger.

Stk. 3. Fortrolige oplysninger, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen modtager i henhold til dette kapitel, må kun anvendes i forbindelse med tilsynshvervet, til pålæggelse af sanktioner, eller hvis styrelsens afgørelse påklages til højere administrativ myndighed eller indbringes for domstolene.

Stk. 4. Uanset stk. 1 og 3 kan fortrolige oplysninger og dokumenter videregives til

- 1) Revisortilsynet og Revisornævnet til varetagelsen af deres opgaver efter denne lov,
- 2) Fondsrådet og dettes sekretariat,
- 3) andre offentlige myndigheder, herunder anklagemyndigheden og politiet,
- 4) tilsynsmyndigheder for revisorer og revisionsvirksomheder i andre EU-lande, EØS-lande eller i lande, som EU har indgået aftale med, der har ansvaret for tilsyn med godkendelse, registrering, kvalitetskontrol, undersøgelser og regeloverholdelse, under forudsætning af, at modtagerne af oplysningerne alene anvender disse til varetagelsen af deres opgaver, eller
- 5) tilsynsmyndigheder for revisorer og revisionsvirksomheder i andre lande end de i nr. 4 anførte til brug for varetagelse af deres funktion inden for offentligt tilsyn, kvalitetskontrol eller i forbindelse med en undersøgelse, jf. dog stk. 5 og 6.

Stk. 5. Videregivelse efter stk. 4, nr. 5, kan alene ske

- 1) hvis oplysningerne eller dokumenterne vedrører revisionen af virksomheder, der
 - a) har udstedt værdipapirer i det pågældende land, eller
 - b) indgår i en koncern, der udarbejder lovpligtigt koncernregnskab i det pågældende land,
- 2) hvis der er indgået en aftale om gensidighed med det pågældende land,
- 3) hvis formålet med anmodningen kan retfærdiggøres,
- 4) under forudsætning af, at modtagerne mindst er underlagt en lovbestemt tavshedspligt, der svarer til tavshedspligten i stk. 1, og kun kan anvende oplysningerne og dokumenterne til varetagelse af deres funktion inden for offentligt tilsyn, kvalitetskontrol eller i forbindelse med en undersøgelse, og
- 5) hvis videregivelsen sker i overensstemmelse med lov om behandling af personoplysninger.

Stk. 6. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om betingelserne i stk. 5.

Stk. 7. Uanset stk. 4 kan oplysninger, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har modtaget fra en udenlandsk kompetent myndighed, alene videregives til Revisortilsynet, Revisornævnet og anklagemyndigheden.

§ 49. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan udveksle nødvendige oplysninger med andre kompetente myndigheder i et andet EU-land, i et EØS-land eller i et andet land, som EU har indgået aftale med, om

- 1) revisorer, der er godkendt her i landet, jf. § 3, stk. 1, og som ansøger om ret til at etablere sig som revisor i et andet EU-land, i et EØS-land eller i et andet land, som EU har indgået aftale med,

- 2) revisorer, der er godkendt her i landet, jf. § 3, stk. 1, og som agter midlertidigt og lejlighedsvist at levere tjenesteydelser i et andet EU-land, i et EØS-land eller i et andet land, som EU har indgået aftale med,
- 3) revisorer, der er godkendt efter regler, der gennemfører Europaparlamentets og Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber i et andet EU-land, i et EØS-land eller i et andet land, som EU har indgået aftale med, og som ansøger om ret til at etablere sig som revisor her i landet, jf. § 10, stk. 1, og
- 4) revisorer, der er godkendt efter regler, der gennemfører Europaparlamentets og Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber i et andet EU-land, i et EØS-land eller i et andet land, som EU har indgået aftale med, og som agter midlertidigt og lejlighedsvist at afgive erklæringer her i landet, jf. § 11, stk. 1.

Stk. 2. Ved kompetent myndighed i stk. 1 forstås i denne lov den myndighed, der administrerer revisorerhvervet i det pågældende land.

Stk. 3. De oplysninger, som kan udveksles, skal være nødvendige for, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og de andre kompetente myndigheder i de nævnte lande kan varetage deres opgaver efter stk. 1.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens udveksling af oplysninger efter stk. 1 skal ske under overholdelse af lov om behandling af personoplysninger. Oplysningerne skal behandles fortroligt.

Stk. 5. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler om udveksling af oplysninger med andre kompetente myndigheder efter stk. 1.

Finansiering af kvalitetskontrol og undersøgelses- og disciplinærsystemet

§ 50. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte, at finansiering af kvalitetskontrol samt undersøgelses- og disciplinærsystemet sker ved opkrævning af et gebyr hos alle godkendte revisorer, der er tilknyttet en revisionsvirksomhed.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at revisorer, jf. § 11, stk. 1, skal betale et gebyr, der bidrager til finansieringen af Revisornævnet.

Stk. 3. De i stk. 1 og 2 omhandlede gebyrer tillægges udpantningsret.

Kapitel 10

Klageadgang

§ 51. Afgørelser truffet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i henhold til loven eller forskrifter udstedt i medfør af loven kan indbringes for Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende.

Stk. 2. Afgørelser truffet efter §§ 37-39 kan dog ikke indbringes for højere administrativ myndighed.

Stk. 3. Afgørelser truffet af Revisorkommissionen, Revisortilsynet eller Revisornævnet kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

§ 52. En afgørelse efter § 8, stk. 1, og § 44, stk. 2 og 4, 3. pkt., kan af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for retten. 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. 2. Anmodning om indbringelse for retten efter § 8, stk. 1, har ikke opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling skal have adgang til at udføre opgaver efter § 1, stk. 2 og 3.

Stk. 3. Ankes en dom, jf. stk. 2, hvorved en fragtagelse 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 og 3, omhandlede opgaver under ankesagens behandling.

Stk. 4. Anmodning om indbringelse for retten efter § 44, stk. 2 og 4, 3. pkt., har opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling ikke må udøve virksomhed som statsautoriseret henholdsvis registreret revisor, eller at der ikke må afgives erklæringer igennem den pågældende revisionsvirksomhed. Hvis nævnets afgørelse findes lovlig ved dommen, kan det heri bestemmes, at anke ikke har opsættende virkning.

Kapitel 11

Frister

§ 53. 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 nytårsafdensdag, udstrækkes fristen til den førstkomende hverdag.

Kapitel 12

Straffebestemmelser

§ 54. Overtrædelse af § 5, § 9, stk. 1, § 11, stk. 1 og 2, 1. pkt., § 17, stk. 1 og 2, §§ 20-26 og § 31, stk. 1, 3 og 6, straffes med bøde.

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

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

Stk. 4. En revisor, der under udførelsen af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, afgiver urigtig skriftlig erklæring eller skriftligt bevidner noget, hvorom den pågældende ingen kundskab har, straffes med bøde eller fængsel indtil 4 måneder. Det samme gælder en revisor, der underskriver revisionspåtegningen i et regnskab, som ikke er revideret af vedkommende, uden at dette fremgår af den afgivne revisionspåtegning, eller der, uden at være tilknyttet en revisionsvirksomhed, udfører de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver.

Stk. 5. En revisor, der afgiver erklæringer efter § 11, stk. 1, 1. pkt., uden at have indgivet anmeldelse om registrering til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen efter § 11, stk. 2, straffes med bøde eller fængsel indtil 4 måneder.

Stk. 6. Bestemmelsen i stk. 5 gælder tilsvarende for revisorer, der er registreret efter § 11, stk. 3, men som afgiver erklæringer, som er nævnt i § 11, stk. 1, 2. pkt.

Kapitel 13

Ikrafttræden, overgangsbestemmelser m.v.

§ 55. Loven træder i kraft den 1. juli 2008, jf. dog stk. 2-5.

Stk. 2. § 4 træder i kraft den 1. januar 2009.

Stk. 3. Økonomi- og erhvervsministeren fastsætter tidspunktet for ikrafttræden af § 15.

Stk. 4. § 21, stk. 3, nr. 3, træder i kraft den 1. januar 2012.

Stk. 5. § 43, stk. 6, 3. pkt., træder i kraft den 1. januar 2012.

§ 56. Oplysninger i revisionsprotokoller, jf. § 21, stk. 1 og 2, skal gives første gang i revisionsprotokoller, der vedrører det førstkommende regnskabsår for den reviderede virksomhed, der starter 1. juli 2008 eller senere, jf. dog § 55, stk. 4.

Stk. 2. § 24, stk. 4, og § 25, finder for så vidt angår kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, og regioner anvendelse, uanset om revisionen er antaget før den 1. januar 2012, og uanset om det reviderede regnskab vedrører perioden før den 1. januar 2012.

Stk. 3. I § 25 regnes syvårsperioden fra den førstkommende ordinære generalforsamling, der er afholdt efter 1. september 2003 i den reviderede virksomhed.

Stk. 4. En rapport om gennemsigtighed, jf. § 27, skal offentliggøres første gang inden tre måneder efter udløbet af det førstkommende regnskabsår, der starter 1. juli 2008 eller senere.

Stk. 5. Bestemmelsen i § 31 om revisionsudvalg har virkning fra førstkommende ordinære generalforsamling, der afholdes efter den 31. december 2008.

Stk. 6. Bestemmelsen i § 43, stk. 6, 3. pkt., finder anvendelse på klager vedrørende en revisors afgivelse af erklæringer efter den 1. januar 2012.

§ 57. Lov nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer ophæves den 1. juli 2008, jf. dog stk. 2.

Stk. 2. Tilladelser, der er givet efter § 12, stk. 5, i lov nr. 302 af 30. april 2003, om statsautoriserede og registrerede revisorer, er i kraft, indtil de udstedte tilladelser udløber.

Stk. 3. I sager, hvor Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede revisorer hidtil har været kompetent til at behandle overtrædelser af lov om statsautoriserede og 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 og Registrerede revisorer, færdigbehandles ved det i medfør af lovens § 43 nedsatte Revisornævn.

Stk. 4. Kvalitetskontroller, der er iværksat før lovens ikrafttræden, behandles efter de hidtil gældende regler.

§ 58. I lov om aktieselskaber, jf. lovbekendtgørelse nr. 649 af 15. juni 2006, som ændret ved § 4 i lov nr. 108 af 7. februar 2007, § 1 i lov nr. 573 af 6. juni 2007 og § 4 i lov nr. 576 af 6. juni 2007, foretages følgende ændringer:

1. I § 84 indsættes som stk. 1:

»En revisor kan afsættes af den, der har valgt revisor. En revisor, der er valgt i henhold til § 82, stk. 1, kan kun afsættes før hvervets udløb, hvis et begrundet forhold giver anledning hertil.«

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

2. I § 84, *stk. 1*, der bliver stk. 2, indsættes efter 1. pkt.:

»Meddelelsen skal vedlægges en fyldestgørende forklaring på årsagen til hvervets ophør, hvis fratrædelsen eller ophøret er sket inden hvervets udløb.«

3. I § 156, *stk. 2*, indsættes efter 2. pkt.:

»Hvis revisorskifte sker inden hvervets udløb, skal anmeldelsen vedlægges en fyldestgørende forklaring fra bestyrelsen på årsagen til hvervets ophør.«

§ 59. I lov om anpartsselskaber, jf. lovbekendtgørelse nr. 650 af 15. juni 2006, som ændret ved § 2 i lov nr. 573 af 6. juni 2007, foretages følgende ændringer:

1. I § 23, *stk. 3*, indsættes efter 1. pkt.:

»Meddelelsen skal vedlægges en fyldestgørende forklaring på årsagen til hvervets ophør, hvis fratrædelsen eller ophøret er sket inden hvervets udløb.«

2. I § 28 c indsættes som stk. 2:

»Stk. 2. En revisor kan afsættes af den, der har valgt revisoren. En revisor kan kun afsættes før hvervets udløb, hvis et begrundet forhold giver anledning hertil.«

3. I § 71, stk. 2, indsættes efter 2. pkt.:

»Hvis revisorskifte sker inden hvervets udløb, skal anmeldelsen vedlægges en fyldestgørende forklaring fra det øverste ledelsesorgan på årsagen til hvervets ophør.«

§ 60. I lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, jf. lovbekendtgørelse nr. 651 af 15. juni 2006, som ændret ved § 3 i lov nr. 573 af 6. juni 2007, foretages følgende ændringer:

1. I § 11, stk. 1, indsættes efter 2. pkt.:

»Hvis revisorskifte sker inden hvervets udløb, skal anmeldelsen vedlægges en fyldestgørende forklaring fra ledelsen på årsagen til hvervets ophør.«

2. I § 19 indsættes som stk. 1:

»En revisor kan afsættes af den, der har valgt revisor. En revisor kan kun afsættes før hvervets udløb, hvis et begrundet forhold giver anledning hertil.«

Stk. 1 bliver herefter stk. 2.

3. I § 19, stk. 1, der bliver stk. 2, indsættes som 2. pkt.:

»Meddelelsen skal vedlægges en fyldestgørende forklaring på årsagen til hvervets ophør, hvis fratrædelsen eller ophøret er sket inden hvervets udløb.«

§ 61. I lov om erhvervsdrivende fonde, jf. lovbekendtgørelse nr. 652 af 15. juni 2006, som ændret ved § 4 i lov nr. 573 af 6. juni 2007, foretages følgende ændringer:

1. I § 29, stk. 4, indsættes som 2. pkt.:

»Meddelelsen skal vedlægges en fyldestgørende forklaring på årsagen til hvervets ophør, hvis fratrædelsen eller ophøret er sket inden hvervets udløb.«

2. I § 32 indsættes som 2. pkt.:

»En revisor kan kun afsættes før hvervets udløb, hvis et begrundet forhold giver anledning hertil.«

3. I § 53, stk. 3, indsættes som 2. pkt.:

»Hvis et revisorskifte sker inden hvervets udløb, skal anmeldelsen vedlægges en fyldestgørende forklaring fra bestyrelsen på årsagen til hvervets ophør.«

§ 62. I bogføringsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 648 af 15. juni 2006 foretages følgende ændring:

1. I § 15 indsættes efter stk. 1 som nyt stk.:

»Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan dog altid indhente relevant regnskabsmateriale.«

Stk. 2 bliver herefter stk. 3.

§ 63. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

Stk. 2. Loven kan ved kongelig anordning sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som de særlige grønlandske forhold tilsiger.

- ¹⁾ Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører 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 (EU-Tidende 2006 nr. L 157, side 20), og dele af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/36/EF af 7. september 2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer (EU-Tidende 2005 nr. L 255, side 22).

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Indledning

1.1. Formål og baggrund

Lovforslaget gennemfører 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. Formålet med direktivet er at styrke kvaliteten af den lovpligtige revision samt forebygge regnskabsskandaler og derved medvirke til at genskabe tilliden til selskabers års- og koncernregnskaber.

Danmark har hidtil været forskånet for større regnskabsskandaler, sådan som de i de senere år er set i udlandet. Globaliseringen betyder imidlertid, at den danske lovgivning må følge den internationale udvikling, hvis danske revisorer og revisionsvirksomheder fortsat skal kunne udføre de opgaver også på internationalt plan, som de har i dag. De bagvedliggende hensyn med lovforslaget er derfor at sikre, at den kompetence, der kendetegner den danske revisorstand, udbygges bedst muligt, så kvaliteten af revisors arbejde styrkes og til fulde lever op til de krav, der fremover bliver stillet på såvel EU- som globalt niveau.

Med henblik herpå viderefører lovforslaget den internationalisering af den danske lov, som blev påbegyndt med den gældende lov, der trådte i kraft den 1. september 2003. Den gældende lov brød på en række punkter afgørende med den hidtidige lov. Det gjaldt bl.a. anvendelsesområdet, der nu alene gælder revisors erklæringsafgivelse, de generelle uafhængighedsregler, der blev afskaffet og erstattet af regler om konkret uafhængighed, og indførelsen af obligatorisk kvalitetskontrol via et uafhængigt Revisortilsyn.

Ændringerne i 2003 hidrørte i det væsentligste fra to henstillinger fra EU om henholdsvis revisorers uafhængighed (2002/590/EF) og om kvalitetssikring af den lovpligtige revision (2001/256/EF). Henstillingerne udspringer af de initiativer, der blev iværksat på Det Europæiske Råds møde i Lissabon i 2000 til fremme af integrationen af EU's finansielle markeder. Henstillingerne blev aktualiseret i lyset af de erhvervsskandaler, der med den såkaldte Enron-skandale i spidsen så dagens lys i 2002 og årene efter. EU besluttede da også at følge Enron-sagen og de efterfølgende erhvervsskandaler nøje med henblik på at kunne fremkomme med yderligere initiativer, hvis det blev påkrævet.

Enron-sagen bevirkede, at der i USA blev vedtaget en lov - den såkaldte Sarbanes-Oxley Act - der medførte ændringer i revisorlovgivningen, herunder regnskabs- og selskabslovgivningen, og den lovgivning, der regulerer kapitalmarkederne. Ændringerne var af en sådan karakter, at de stillede krav til udenlandske revisionsfirmaer, der reviderer selskaber eller datterselskaber af selskaber, der er noteret på den amerikanske børs.

Med henblik på at tilvejebringe regler på revisionsområdet, der kan matche og derved blive betragtet som ligeværdige med de amerikanske, indledtes en dialog mellem EU-Kommissionen og de amerikanske myndigheder - en dialog, som stadig pågår. Samtidig fremkom Kommissionen med forslag til et nyt 8. direktiv, som resulterede i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF 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. Bestemmelserne i direktivet skal være gennemført i national ret senest den 29. juni 2008.

Direktivet bygger i vid udstrækning på de hidtidige bestemmelser i det tidligere 8. direktiv om godken-

delse af revisorer og revisionsvirksomheder. Men direktivet indeholder herudover en række regler, der har til formål at styrke kvaliteten af den lovpligtige revision.

1.2. Direktivets opbygning

1.2.1. Direktivets indhold

Det nye 8. direktiv om lovpligtig revision bygger som allerede nævnt i vid udstrækning på de hidtidige bestemmelser i det tidligere 8. direktiv om godkendelse af revisorer og revisionsvirksomheder. Direktivet indeholder dog en række nye regler, der har til formål at styrke kvaliteten af den lovpligtige revision. Det drejer sig om regler, der vedrører efteruddannelse, etik, omdømme, tavshedspligt og uafhængighed, mulig anvendelse af internationale revisionsstandards, kvalitetskontrol, regler om undersøgelse og sanktionering af revisorer og revisionsvirksomheder, samt krav om et effektivt overordnet offentligt tilsyn med revisorerne og revisionsvirksomhederne. Endvidere indeholder det en række bestemmelser, der skal forbedre samarbejdet mellem medlemsstaterne i deres tilsyn med revisorerne og revisionsvirksomhederne, samt bestemmelser om samarbejde med myndigheder uden for EU.

EU-Kommissionen har løbende drøftelser med de amerikanske myndigheder med henblik på at finde en fælles forståelse af det regelsæt, der skal gælde for revisorer og revision. Samtidig foregår der i en række undergrupper under Kommissionen drøftelser mellem Kommissionen og repræsentanter fra medlemslandene om fortolkningen og udlægningen af en række af det nye direktivs bestemmelser. Endvidere foregår der drøftelser om, hvordan og i hvilket omfang de bemyndigelser, direktivet indeholder til udstedelse af supplerende regler, skal udnyttes.

Lovforslaget indeholder de seneste fortolkningsbidrag herfra, og forslaget indeholder en række hjemler, der gør det muligt at fastsætte yderligere regler administrativt på de områder, hvor Kommissionen i henhold til direktivet og efter komitologiproceduren, jf. 1.2.2., kan fastsætte supplerende regler. Der er i bemærkningerne under de enkelte bestemmelser nærmere redegjort for de rammer, hvorunder de administrative bestemmelser kan udstedes.

I det omfang Kommissionen efter lovforslagets vedtagelse udnytter bemyndigelserne i det nye 8. direktiv om lovpligtig revision til via komitologiproceduren at fastsætte yderligere regler, vil Erhvervs- og Selskabsstyrelsen forinden reglerne implementeres i dansk ret inddrage de berørte myndigheder og organisationer.

Direktivet tillægger det stor vægt, at der i de enkelte medlemslande opbygges et effektivt, offentligt tilsynssystem for revisorer og revisionsfirmaer, således at alle revisorer og revisionsfirmaer er underlagt dette tilsyn. Det offentlige tilsynssystem, der skal styres af ikke-revisorer, skal have det endelige ansvar for tilsynet med godkendelse og registrering af revisorer og revisionsfirmaer, for vedtagelse af standarder om faglig etik, intern kvalitetskontrol og revision, for efteruddannelse og kvalitetssikring samt undersøgelses- og disciplinærsager.

Tilsynssystemet skal kunne foretage egne, egentlige undersøgelser af revisorer og revisionsfirmaer og skal kunne træffe de nødvendige foranstaltninger. Tilsynssystemet skal reguleres på en sådan måde, at det muliggør et effektivt samarbejde på fællesskabsplan med andre medlemslandes tilsynsmyndigheder.

Direktivet gælder som omtalt for alle revisorer og revisionsvirksomheder. For revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden - f.eks. børsnoterede og finansielle virksomheder - er der dog fastsat særlige bestemmelser. Det drejer sig om gennemsigtighed i form af offentliggørelse af en beretning med forskellige oplysninger på deres websted, om uafhængighed og om kvalitetssikring.

1.2.2. Komitologiprocedure

For at sikre tilliden til revisionsfunktionen og sikre en ensartet anvendelse af bestemmelserne er det for en række af direktivets bestemmelser gjort muligt, at EU-Kommissionen efter en særlig procedure (komitologiprocedure) kan vedtage gennemførelsesbestemmelser. Gennemførelsesbestemmelserne vil være et supplement til direktivbestemmelserne og skal holde sig inden for de rammer, der er afstukket i de berørte direktivbestemmelser. Bestemmelser, der fastsættes i medfør af komitologiproceduren, vil således ikke kunne gå videre, end det er foreskrevet i direktivets bestemmelser, og de vil således alene være et supplement hertil, som vil være af betydning for fortolkningen af den enkelte bestemmelse - og derigennem sikre en mere ensartet anvendelse i medlemslandene.

Komitologiproceduren er en administrativ enkel metode til at foretage gennemførelsesforanstaltninger. I forbindelse med drøftelserne af gennemførelsesforanstaltninger bistår Kommissionen af et udvalg, der består af repræsentanter for medlemslandene, og som har Kommissionens repræsentant som formand.

Direktivets bemyndigelsesbestemmelser vedrører teoretisk uddannelse, etiske regler, uafhængighed, revisionsstandarder, revisionspåtegning, kvalitetsstyringssystemer, tavshedspligt og samarbejde med kompetente myndigheder i tredielande.

2. Gældende ret i hovedtræk

Den gældende lov, der trådte i kraft den 1. september 2003, byggede på en betænkning afgivet af Revisorkommissionen i januar 2002, »Revisorlovgivning - uafhængighed og liberalisering«. Revisorkommissionens forslag tog afsæt i to henstillinger fra EU om henholdsvis kvalitetssikring og om revisors uafhængighed, og Revisorkommissionens forslag brød på en række områder afgørende med den hidtidige lovgivning på området.

Det gjaldt bl.a. anvendelsesområdet, hvor man gik bort fra den hidtidige regulering af grænserne for revisors virksomhed, således at loven nu alene regulerer revisors erklæringsafgivelse.

Det gjaldt uafhængighedsreglerne, der blev ændret fundamentalt, idet de generelle uafhængighedsregler blev afskaffet og erstattet af regler om konkret uafhængighed, der byggede på EU-henstillingens regler om den principbaserede tilgang til uafhængigheden. Den principbaserede tilgang til uafhængigheden betyder, at den enkelte revisor eller revisionsvirksomhed, inden for de rammer, loven fastlægger, selv skal afgøre spørgsmålet om sin uafhængighed ud fra den konkrete situation.

Samlet betød disse ændringer, at der ikke længere var et generelt forbud imod, hvad en revisor måtte beskæftige sig med. Det er således efter de gældende regler op til revisor selv at tage stilling til, hvilke aktiviteter vedkommende vil beskæftige sig med, når revisor vel at mærke er opmærksom på, at sådanne aktiviteter konkret kan få indflydelse på, hvilke opgaver inden for erklæringsområdet, som revisor selv eller andre i revisionsvirksomheden kan beskæftige sig med.

Som en yderligere sikring af revisors uafhængighed indførtes regler om intern rotation i bl.a. børsnoterede og finansielle virksomheder, således at den eller de revisorer, der er ansvarlige for revisionsopgaven, skal udskiftes efter et fastsat åremål.

Der indførtes regler om obligatorisk kvalitetskontrol via et uafhængigt Revisortilsyn. Disse regler udsprang af EU-henstillingen om kvalitetssikring.

Herudover blev der foretaget en række mindre ændringer og justeringer i loven.

Siden 2003-loven trådte i kraft, har Folketinget vedtaget en række ændringer til loven. Det drejer sig om ændringer som følge af lov nr. 245 af 27. marts 2006, der trådte i kraft den 1. april 2006, om lov nr. 538 af 8. juni 2006, der trådte i kraft den 1. januar 2007, og om lov nr. 108 af 7. februar 2007, der

trådte i kraft den 9. februar 2007. Sidstnævnte ændring vedrører godkendte revisorerers adgang til at afgive revisionspåtegning sammen med rigsrevisor.

Endvidere følger ændringer af lov nr. 123 af 13. februar 2007, som gennemfører dele af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. Denne ændring er trådt i kraft den 1. oktober 2007.

Og endelig ændringer som følge af lov nr. 510 af 6. juni 2007, som træder i kraft den 1. januar 2012. Ændringen er en følge af, at kommunal revision efter 2012 alene må foretages af godkendte revisorer.

Af overskuelighedsgrunde er gældende ret for de enkelte bestemmelser, hvor der foreslås væsentlige ændringer, beskrevet under 3.3. »Hovedpunkterne i lovforslaget«.

3. Lovforslaget

3.1. Revisorkommissionens betænkning

Revisorkommissionen blev i februar 2006 af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anmodet om at komme med forslag til, hvordan en række væsentlige spørgsmål i relation til udvalgte artikler i det nye 8. direktiv om lovpligtig revision ville kunne implementeres i dansk lovgivning. De områder, Revisorkommissionen blev anmodet om at se nærmere på, var følgende:

- Anvendelsesområdet
- Underskriftsforhold
- Definitioner
- Revisionsvirksomheder - juridisk form - ledelse
- Revisorers omdømme
- Uddannelse
- Efteruddannelse
- Ethiske regler
- Adgang til relevant information ved revisorskift

Desuden fik Revisorkommissionen mulighed for at komme med forslag på andre områder i relation til den eksisterende revisorlovgivning.

Arbejdet i kommissionen førte til, at Revisorkommissionen i oktober 2006 afgav betænkning nr. 1478, Revisorlovgivning - I internationalt perspektiv (Betænkning nr. 1478/2006). Med betænkningen fulgte et forslag med bemærkninger til ændring af de bestemmelser, kommissionen var blevet anmodet om at se nærmere på. Herudover benyttede Revisorkommissionen sig af muligheden for at kommentere og komme med forslag til reguleringen af uafhængighedsreglerne og revisionskomiteer.

Revisorkommissionens betænkning blev meget positivt modtaget ved den efterfølgende høring. Der var dog fra et par organisationers side betænkelighed ved den foreslåede indsnævring af anvendelsesområdet til alene at omfatte erklæringsafgivelse med sikkerhed. Betænkeligheden gik bl.a. på, at denne afgrænsning nok for revisorerne ville være klarere end den gældende, men til gengæld vanskeligere at forstå for brugerne af erklæringerne, som ikke ville vide, om en erklæringsafgivelse var omfattet af reglerne om f.eks. disciplinærsystemet og revisorerens forsikringsordning.

Revisorkommissionen blev derfor anmodet om at overveje anvendelsesområdet igen i lyset af disse indvendinger, og på denne baggrund fremkom kommissionen med et alternativt forslag. Det nye forslag fastholder som det primære anvendelsesområde det i betænkningen foreslåede, nemlig erklæringer med sikkerhed, men supplerer med en bestemmelse, som betyder, at anden erklæringsafgivelse - dvs. også

erklæringsafgivelse uden sikkerhed - skal være omfattet af reglerne om professionel kompetence og fornøden omhu, obligatorisk forsikring og disciplinærsystemet. Herved blev også forbrugerhensyn iagttaget.

3.2. Lovforslagets opbygning

Siden den gældende lov trådte i kraft den 1. september 2003, har Folketinget vedtaget en række ændringer i loven, herunder en implementering af direktiv 2005/36/EF om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. Sidstnævnte ændring medførte bl.a., at der blev indsat to nye kapitler i loven. Med de ændringer, der skal foretages som følge af det nye 8. direktiv om lovpligtig revision, herunder ikke mindst etablering af et offentligt tilsynssystem, ville en ændringslov bevirke, at loven ville blive vanskeligt overskuelig. Der er derfor udarbejdet et samlet nyt lovforslag, der skal afløse den gældende lov.

Lovforslaget fremstår som følge heraf i en noget ændret form i forhold til den gældende lov, men det bygger på og viderefører de principper og bestemmelser, der allerede kendes fra den gældende lov. De fleste af de gældende bestemmelser opretholdes, mens andre som følge af lovforslagets opbygning er kædet sammen med nye bestemmelser og derfor har en anden placering end i den gældende lov.

Som foran omtalt lægger det nye 8. direktiv stor vægt på, at der i de enkelte medlemslande opbygges et effektivt, offentligt tilsynssystem, der skal have det endelige ansvar for tilsynet med bl.a. godkendelse og registrering af revisorer og revisionsfirmaer, for kvalitetssikring, for undersøgelses- og disciplinærsager og for samarbejde med kompetente myndigheder i andre lande. Ikke mindst samarbejdet med andre landes offentlige tilsyn stiller krav til opbygningen af det danske tilsyn med henblik på at opnå ligeværdighed og derved anerkendelse af tilsynet både inden for og uden for EU. I lovforslagets kapitel 9 er derfor samlet alle de bestemmelser, der har direkte forbindelse med det offentlige tilsyn for revisorer og revisionsvirksomheder. Herved skabes den fornødne sammenhæng og synergi mellem tilsynsbestemmelserne både indadtil og udadtil over for EU-Kommissionen og de udenlandske myndigheder.

Direktivbestemmelserne er søgt indarbejdet så direktivkonformt som muligt og på en sådan måde, at de kun afviger fra direktivet, hvor der er særlige grunde til det, f.eks. hvor de erfaringer, der er gjort her i landet, peger på klare fordele ved at afvige fra direktivets udgangspunkt. Hvor Revisorkommissionen er kommet med forslag til lovbestemmelser, er de som udgangspunkt indarbejdet i lovforslaget i overensstemmelse med kommissionens forslag. Det har dog enkelte steder været nødvendigt at flytte en bestemmelse eller ændre en bestemmelses ordlyd, så den passer ind i lovforslaget.

Selvom lovforslaget således i sin form fremstår anderledes end den gældende lov, vil størstedelen af bestemmelserne være kendt fra henholdsvis den gældende lov og fra Revisorkommissionens betænkning.

3.3. Hovedpunkterne i lovforslaget

3.3.1. Anvendelsesområdet

3.3.1.1. Gældende ret:

Lovens anvendelsesområde blev ændret i 2003, hvor den hidtidige regulering af grænserne for revisors virksomhed - dvs. reguleringen af, hvad revisor måtte beskæftige sig med - blev afskaffet. Den gældende lov finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt i øvrigt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er til hvervgiverens eget brug.

Den gældende lov regulerer de forhold, som betegnes som revisors kerneområde, dvs. revision og er-

klæringsafgivelse. Hvad revisor herudover beskæftiger sig med reguleres ikke. Det, der således reguleres i loven, er revisors virke som offentlighedens tillidsrepræsentant.

3.3.1.2. Forslagets indhold:

Revisorkommissionens oprindelige forslag til anvendelsesområde i Betænkning nr. 1478/2006 omfattede alle erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug. Som omtalt foran under 3.1. blev Revisorkommissionen på baggrund af høringssvarene til kommissionens betænkning bedt om at genoverveje det foreslåede anvendelsesområde, så det fik en mere brugervenlig karakter. Der er endvidere den 12. marts 2008 fremsat forslag til ændring af årsregnskabsloven, der bl.a. betyder, at ledelsesberetningen ikke længere er omfattet af revisionspligten. Derimod skal revisor afgive en udtalelse om ledelsesberetningen. Det er på denne baggrund den endelige udformning af lovforslagets anvendelsesområde skal ses.

Det foreslåede anvendelsesområde omfatter revisors afgivelse af revisionspåtegninger, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, samt ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Den ændrede formulering i forhold til betænkningens forslag ændrer ikke ved, at loven i sin helhed regulerer alle erklæringer med sikkerhed. Med henblik på at imødekomme de høringssvar, der pegede på, at der savnedes beskyttelse af rekvirenter og brugere af revisors andre former for erklæringer, foreslås det videre, at lovens bestemmelser om professionel kompetence og fornøden omhu, om forsikring og om disciplinære sanktioner tillige skal finde anvendelse ved revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Forslagets bestemmelse går videre end anvendelsesområdet i det nye 8. direktiv om lovpligtig revision, som alene omfatter lovpligtig revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber i det omfang, dette er reguleret i fællesskabsretten. Direktivet er på dette område et minimumsdirektiv, og der er således intet i direktivet, der forhindrer, at man i Danmark fastsætter et bredere anvendelsesområde. Baggrunden for det af Revisorkommissionen stillede forslag er bl.a., at en indsnævring af anvendelsesområdet til kun at omfatte lovpligtig revision ville indebære, at en meget begrænset del af statsautoriserede og registrerede revisors erklæringer ville være omfattet af den danske revisorlovgivning.

Det foreslåede anvendelsesområde er en indskrænkning 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, ikke længere være omfattet af en række af lovens væsentlige regler, herunder reglerne om kvalitetskontrol og uafhængighed.

Formålet med at indskrænke lovens anvendelsesområde til erklæringer med sikkerhed er at opnå en klarere afgrænsning af de situationer, som er omfattet af lovens regelsæt. De nuværende regler gør det vanskeligt at sondre mellem de opgaver, der hører ind under erklæringsopgaver, og de, der ikke gør. Denne usikkerhed har vist sig uheldig, navnlig i forhold til lovens uafhængighedsbestemmelser. Med den foreslåede afgrænsning opnås en sådan klarhed over, hvad der er omfattet af lovens bestemmelser.

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.

Uanset de fordele, der er knyttet til valget af det nye anvendelsesområde, kan der dog - som nævnt foran under omtalen af høringen af betænkningen - med denne afgrænsning, som er af fagteknisk karakter, være skabt usikkerhed hos visse forbrugere af revisorernes ydelser om, hvorvidt en konkret erklæring falder inden for eller uden for anvendelsesområdet. For at imødekomme disse brugersynspunkter foreslås det, at

lovens bestemmelser om professionel kompetence og fornøden omhu, om forsikring og om disciplinære sanktioner tillige finder anvendelse ved revisors afgivelse af andre erklæringer.

Med det foreslåede anvendelsesområde tilgodeses således på den ene side, at der skabes en klarere afgrænsning af, hvilke erklæringer, der er omfattet af alle lovens regler, samtidig med at man tilnærmer sig internationale forhold. På den anden side opnås, at brugerne af revisorernes andre erklæringer vil have den sikkerhed, der ligger i, at også disse erklæringer er omfattet af bestemmelser om professionel kompetence og fornøden omhu, forsikring og disciplinærsystem.

3.3.2. Offentligt tilsyn

3.3.2.1. Gældende ret:

Den gældende revisorlovgivning er ikke indrettet på løsningen af egentlige tilsynsopgaver. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen administrerer loven, og styrelsen godkender revisorer og registrerer dem i styrelsens register. Til bistand for styrelsen er nedsat Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer.

Revisorkommissionen afholder eksamen for statsautoriserede og registrerede revisorer og bistår i øvrigt styrelsen ved administrationen af loven.

Revisortilsynet forestår den obligatoriske kvalitetskontrol, der skal udføres i revisionsvirksomhederne med højst fire års mellemrum. Kontrollen skal omfatte udførelsen af og uafhængigheden i forbindelse med de opgaver, som revisor inden for lovens anvendelsesområde beskæftiger sig med.

Disciplinærnævnet behandler klager over revisorer og revisionsvirksomheder, der ved udførelsen af opgaver i henhold til lovens § 1, stk. 2, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører. Nævnet kan idømme revisorer bøder på op til 300.000 kr. og revisionsvirksomheder bøder på op til 750.000 kr. og kan i øvrigt i særlige tilfælde frakende en revisor godkendelsen på tid eller indtil videre.

3.3.2.2. Forslagets indhold:

Som nævnt ovenfor, indeholder den gældende revisorlovgivning regler om godkendelse og registrering af revisorer, om uddannelse og eksamen såvel teoretisk som praktisk, om revisorers disciplinæransvar og siden 2003 om obligatorisk kvalitetskontrol.

Det nye 8. direktiv om lovpligtig revision stiller imidlertid krav om, at medlemsstaterne tilrettelægger et effektivt offentligt tilsynssystem for revisorer og revisionsvirksomheder. Det offentlige tilsynssystem skal have det endelige ansvar for tilsynet med

- godkendelse og registrering af revisorer og revisionsvirksomheder,
- vedtagelse af standarder om faglig etik, intern kvalitetskontrol i revisionsvirksomheder og revision, og
- efteruddannelse, kvalitetssikring samt undersøgelses- og disciplinærsystemer.

Herudover skal det offentlige tilsyn sikre, at der kan tilvejebringes de nødvendige rammer for et effektivt samarbejde på fællesskabsplan vedrørende medlemsstaternes tilsynsaktiviteter. Med dette formål for øje skal der i hvert medlemsland være én enhed, der har ansvaret for at sikre dette samarbejde.

Direktivet lægger således stor vægt på, at der i de enkelte medlemslande opbygges et effektivt offentligt tilsyn, der har det overordnede ansvar for tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder. For at imødekomme dette krav, samles bestemmelser, der har relation til et sådant offentligt tilsyn under ét kapitel i lovforslaget.

Der eksisterer allerede i den gældende revisorlov en række elementer, der kan indgå i et offentligt

tilsynssystem: Revisorkommissionen, der nedsættes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, tilrettelægger eksamen for revisorerne og er i øvrigt rådgivende for styrelsen i spørgsmål vedrørende loven. Disciplinærnævnet, der ligeledes nedsættes af styrelsen, behandler og sanktionerer sager, der indbringes for nævnet, og Revisortilsynet, der blev nedsat ved den seneste større lovændring, forestår den obligatoriske kvalitetskontrol. Derimod findes der ikke i loven nogen hjemmel til at foretage undersøgelser, sådan som direktivet forudsætter. Der er i den gældende lov heller ikke bestemmelser om samarbejde med andre landes tilsynsmyndigheder samt ansvaret herfor.

Det foreslåede tilsynskapitel i lovforslaget bygger derfor videre på de allerede eksisterende elementer og indeholder opbygningen af et egentligt offentligt tilsynssystem, der lever op til direktivets krav herom. De elementer, der allerede eksisterer i loven, er bibeholdt i stort set uændret form, men systemet er bygget således op, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bliver den overordnede ansvarlige myndighed, der i udførelsen af sine opgaver bistås af Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Revisornævnet (det gældende Disciplinærnævnet). Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bliver ansvarlig for at foretage egentlige undersøgelser af revisorerne og revisionsvirksomhederne. Muligheden for at iværksætte en undersøgelse med henblik på at konstatere, korrigere og forhindre utilstrækkelig gennemførelse af en revision, skal medvirke til at højne kvaliteten af revisors arbejde. Der er således ikke tale om, at der skal iværksættes undersøgelser med henblik på at konstatere strafbare forhold. Undersøgelserne iværksættes ad hoc på baggrund af en indikation af, at revisor/revisionsvirksomheden har eller vil overtræde revisorlovgivningen. Det er således kvaliteten af revisors arbejde, der er i fokus. Det forventes på forhånd, at undersøgelserne vil blive baseret på en tæt dialog mellem styrelsen og revisionsvirksomhederne, idet begge parter har en naturlig interesse i at højne kvaliteten af revisors arbejde mest mulig. Kravet følger som nævnt af det nye 8. direktiv, som også forudsætter, at undersøgelserne skal kunne foretages i samarbejde med udenlandske myndigheder. Styrelsen bliver således ansvarlig for det grænseoverskridende samarbejde med de kompetente tilsynsmyndigheder i andre EU-lande samt for samarbejdet med de tredielande, som EU-Kommissionen godkender. Hovedinteressen her vil naturligvis være USA, der efter erhvervsskandalerne (Enron, Worldcom m.fl.) har etableret et meget aktivt tilsyn (PCAOB), som også udstrækker sit tilsyn til europæiske, herunder danske revisorer og revisionsvirksomheder, som reviderer selskaber optaget til notering på den amerikanske børs eller datterselskaber heraf. EU-kommissionen fører i øjeblikket forhandlinger med såvel de amerikanske som de japanske myndigheder om betingelserne for gensidig anerkendelse mellem disse myndigheder og de europæiske myndigheder. Med forslaget søges der således etableret et sæt danske regler om et offentligt tilsyn, der ækvivalerer de krav, som udenlandske tilsynsmyndigheder forudsætter opfyldt, hvis det danske tilsyns hjemlandskontrol skal kunne betragtes som ligeværdig og troværdig.

Tilsynskapitlet er opbygget, så det indeholder et generelt afsnit om Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opgaver og ansvar samt om de tilsyn, nævn og råd som styrelsen nedsætter til at bistå sig. Der er tre selvstændige afsnit om henholdsvis Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Revisornævnet, der alle bygger på de allerede gældende regler. Rammerne omkring Revisortilsynet og dets virke strammes dog op som følge af den internationale udvikling på området samt de drøftelser i EU, der har fulgt vedtagelsen af direktivet. Således vil udvælgelsen af kontrollanter fremover blive foretaget af Revisortilsynet, der ligeledes vil fastsætte og stå for betalingen til den enkelte kontrollant. Det vil dog som hidtil være den kontrollerede virksomhed, der betaler for udførelsen af kontrollen. Undersøgelsesafsnittet er nyt og beskriver de pligter og beføjelser Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i forbindelse med iværksættelse af en undersøgelse, herunder styrelsens adgang til oplysninger samt behandlingen heraf.

Afslutningsvis er der et afsnit om udveksling af oplysninger - såvel internt som eksternt med myndighederne i andre EU-lande og i tredielande - samt om tavshedspligten i sådanne situationer.

3.3.3. Uafhængighed

3.3.3.1. Gældende ret:

Den gældende lovs regler om uafhængighed bygger på reglerne i EU-henstillingen om revisorers uafhængighed, der stammer fra 2002. I overensstemmelse med bestemmelserne heri, er der ikke fastsat generelle forbud mod, hvad revisor må beskæftige sig med. Derimod er det op til revisor selv, forinden denne påtager sig en opgave, der ligger inden for lovens anvendelsesområde, at vurdere, om der foreligger omstændigheder, der er egnet til hos en velinformeret tredjemand at vække tvivl om revisors uafhængighed i den konkrete situation (den principbaserede tilgang til uafhængigheden). Det betyder, at revisor, hver gang han eller hun har påtaget sig en revisions- eller erklæringsopgave, der er omfattet af lovens § 1, stk. 2, konkret må vurdere, om der er risiko for, at revisor vil lade sig lede af uvedkommende interesser.

Lovbestemmelsen opstiller en række nærmere specificerede situationer, hvor risikoen altid vil være for stor til, at revisor vil kunne udføre en erklæringsopgave.

3.3.3.2. Forslagets indhold:

Det nye 8. direktivs bestemmelse om uafhængighed er en rammebestemmelse, der fastlægger grundlaget for det regelsæt, der skal indarbejdes i medlemslandenes lovgivning. Bestemmelsen indeholder mulighed for, at EU-Kommissionen via den komitologiprocedure, som er omtalt foran i afsnit 1.2.2., kan vedtage gennemførelsesbestemmelser til uddybning af uafhængighedsbestemmelsen. Det forventes, at EU-Kommissionen vil benytte sig af denne mulighed med henblik på at skabe større tillid til revisionsfunktionen og sikre en ensartet anvendelse af bestemmelserne i medlemslandene.

Med henblik på at gøre de danske uafhængighedsregler så direktivkonforme som muligt, og dermed bringe dem på linje med de internationale regler, foreslås det, at lovbestemmelsen - i lighed med direktivets bestemmelse - gøres til en rammebestemmelse. Det vil samtidig muliggøre en hurtigere og mere fleksibel tilpasning af de danske regler i takt med den internationale udvikling. Lovbestemmelsen vil derved på den ene side udstikke rammerne og grundlaget for, hvad der skal reguleres, og på den anden side udstikke grænserne for, hvor langt reguleringen kan strækkes.

Direktivbestemmelsen udspringer af EU-henstillingen om revisorers uafhængighed, og det fremgår af direktivets præambel, at EU-Kommissionen i forbindelse med vedtagelsen af gennemførelsesbestemmelser kan tage hensyn til principperne i EU-henstillingen. Et af de overordnede principper i henstillingen er, at der til bedømmelse af revisors uafhængighed benyttes den såkaldte princip-baserede metode, hvilket betyder, at revisor - ud fra en række overordnede fundamentale principper - skal foretage en konkret bedømmelse af, om han eller hun i den konkrete situation er uafhængig. Da henstillingens regler i det store hele allerede er indeholdt i den gældende lov, lægges der i bestemmelsen i lovforslaget derfor kun op til, at der foretages enkelte materielle justeringer i forhold til den gældende bestemmelse - justeringer, der vil bringe den danske bestemmelse endnu tættere på EU-henstillingens regler, som det er foreslået af Revisorkommissionen i deres betænkning.

Den foreslåede lovbestemmelse er blevet til i samarbejde med Revisorkommissionen og indeholder - i modsætning til den gældende bestemmelse, der indeholder detailkravene - de overordnede og grundlæggende krav til uafhængigheden. Detailreglerne vil blive fastsat administrativt i en bekendtgørelse. Der er således i forhold til den gældende bestemmelse først og fremmest tale om, at der sker ændringer i den form, hvorunder direktiv og henstilling implementeres i dansk lovgivning. Den foreslåede bestemmelse indeholder i overensstemmelse hermed hjemmel til at udstede de omhandlede administrative forskrifter inden for de rammer, som også udstikkes af direktivet. De indholdsmæssige ændringer er i det store hele mindre justeringer, der bringer uafhængighedsreglerne tættere på henstillingens ordlyd. Blandt de

mere betydningsfulde kan nævnes, at det foreslås, at trusler mod uafhængigheden i en række situationer vil kunne mindskes ved, at revisor eller revisionsvirksomheden træffer forskellige sikkerhedsforanstaltninger. Dette er i overensstemmelse med såvel direktiv som henstilling - og i øvrigt i overensstemmelse med den gældende praksis. Endvidere vil det blive foreslået, at begrebet »netværk« bliver indarbejdet i lovgivningen. Netværksbegrebet er defineret i direktivets artikel 2, nr. 7, jf. nærmere bemærkningerne til § 24.

Ved bedømmelsen af, om der i den konkrete situation kan forekomme trusler mod uafhængigheden, er det grundlæggende udgangspunkt fortsat, om en person med den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret opgave vil nå frem til, at revisor ikke er uafhængig. Udgangspunktet er således ikke opfattelsen hos en mere ubestemt almenhed, men hos en person med den fornødne indsigt og det fornødne kendskab.

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

3.3.4. Revisionsvirksomheder

3.3.4.1. Gældende ret:

I forbindelse med gennemførelsen af den gældende lov skete der en delvis tilpasning af reglerne om ejerskab til revisionsvirksomheder på baggrund af EU-henstillingen om revisorers uafhængighed. Efter de gældende ejerbestemmelser må revisionsvirksomhed kun udøves som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab, aktieselskab, anpartsselskab eller partnerselskab. Majoriteten af ejerandelene samt stemmerettighederne i et revisionselskab skal ejes af statsautoriserede eller registrerede revisorer/revisionsvirksomheder. Af de øvrige ejerandele og stemmerettigheder kan maksimalt 5 % ejes af ikke-revisorer. 5 % begrænsningen gælder dog ikke for ansatte i virksomheden samt for revisorer, der er godkendt i medfør af 8. direktiv.

3.3.4.2. Forslagets indhold:

Lovforslaget bygger på den eksisterende bestemmelse om revisionsvirksomheder, men reglerne liberaliseres, så de kommer på linie med reglerne herom i det nye 8. direktiv om lovpligtig revision. Det vil som hidtil være en betingelse, at erklæringsafgivelse, som er omfattet af lovforslagets anvendelsesområde, afgives gennem en revisionsvirksomhed. Forslaget er baseret på Revisorkommissionens forslag, dog således at bl.a. procentsatsen for fremmed ejerskab er tilpasset direktivet. Lovforslaget ændrer på fire punkter den gældende bestemmelse om revisionsvirksomheder:

- 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, herunder også som enkeltmandsvirksomhed.
- Kravet om, at godkendte revisorer skal have majoriteten af såvel ejerskab som stemmeret, erstattes af et krav om, at de alene skal have majoriteten af stemmeretten. Den gældende begrænsning i »fremmed« ejerskab hæves fra 5 % til 10 %. Samtidig fjernes den gældende dispensationsmulighed.
- Udenlandske revisorer og revisionsvirksomheder, som er godkendt i henhold til 8. direktiv, ligestilles med danske godkendte revisorer og revisionsvirksomheder og indgår således på lige fod hermed i relation til stemmeretten og ledelsen i en revisionsvirksomhed.
- Som en konsekvens af, at revisorer samt revisionsvirksomheder, som er godkendt i henhold til det

nye 8. direktiv, kan eje en dansk revisionsvirksomhed, ændres pligten og eneretten til at benytte betegnelsen »statsautoriseret revisionsvirksomhed« henholdsvis »registreret revisionsvirksomhed« til alene at være en eneret.

Herudover indeholder bestemmelsen hjemmel til, at der fastsættes regler om udøvelse af revisionsvirksomhed i forskellige virksomhedsformer, herunder regler om revisionsvirksomhedens navn, konkurs og tvangsakkord mv., om udøvelse af stemmeretten i revisionsvirksomheden og om afhændelse af stemmeandele ved dødsfald eller deponering af godkendelsen.

3.3.5. Revisionsstandarder

3.3.5.1. Gældende ret:

Loven indeholder i § 2, stk. 3, en hjemmel til for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen at fastsætte nærmere regler om udførelsen af revisionsarbejder og revisors afgivelse af erklæringer. Hjemmelen er benyttet til at udstede bekendtgørelse om statsautoriserede og registrerede revisors erklæringer mv. (erklæringsbekendtgørelsen). Bekendtgørelsen indeholder regler om revisors pligter som offentlighedens tillidsrepræsentant, når han eller hun afgiver erklæringer, men bekendtgørelsen indeholder ikke direkte krav om benyttelse af revisionsstandarder.

Derimod har begge revisorforeninger (FSR og FRR) via deres medlemskab af International Federation of Accountants (IFAC) forpligtet sig til at understøtte IFAC's arbejde med at fremme og styrke revisorprofessionen med henblik på, at der leveres ydelser af ensartet høj kvalitet. Foreningernes medlemmer er derfor underkastet de revisionsstandarder (RS), som er udviklet i dansk revisionspraksis. Der er helt overvejende tale om en oversættelse af de internationale revisionsstandarder. Selvom der er tale om et foreningskrav, vil brugen af standarderne indirekte - via kravet om god revisorskik – også gælde for revisorer, der ikke er medlemmer af en af de to foreninger.

3.3.5.2. Forslagets indhold:

Det nye 8. direktiv om lovpligtig revision indeholder en bestemmelse, hvorefter de enkelte medlemslande fastsætter, at lovpligtig revision skal udføres i overensstemmelse med de internationale revisionsstandarder, som EU-Kommissionen vedtager. Forudsætningen for, at Kommissionen kan vedtage en standard, er, at standarden nyder bred international accept, og at den bidrager til at give årsregnskabet eller det konsoliderede regnskab en høj grad af troværdighed og kvalitet.

Internationale revisionsstandarder - de såkaldte ISA'er - udarbejdes under IFAC, der bl.a. har som formål at fremme udviklingen og styrkelsen af en revisorprofession med harmoniserede standarder, som er i stand til i offentlighedens interesse at levere ydelser af ensartet kvalitet. ISA'erne vil derfor danne udgangspunkt for de revisionsstandarder, som EU-Kommissionen skal vedtage. Forinden EU-Kommissionen kan godkende en revisionsstandard skal den imidlertid leve op til de oven for omtalte betingelser. Der pågår derfor p.t. et arbejde under EU-Kommissionen med henblik på at få vedtaget internationale revisionsstandarder.

Hjemmelen til i dansk ret at gennemføre direktivets krav om indførelse af internationale revisionsstandarder er, som nævnt, allerede tilstede i den gældende revisorlov. Da direktivet imidlertid endvidere stiller krav om, at der oprettes et effektivt offentligt tilsynssystem, som også er ansvarlig for regler om bl.a. standarder om faglig etik og intern kvalitetskontrol i revisionsfirmaer, foreslås hjemmelsbestemmelsen udvidet med disse områder. Indtil der foreligger en godkendt procedure for vedtagelsen af internationale revisionsstandarder, tillader direktivet, at der vil kunne anvendes nationale revisionsstandarder.

3.3.6. Efteruddannelse

3.3.6.1. Gældende ret:

Loven 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 nylig indført regler om efteruddannelse som krav for fortsat medlemskab af foreningerne. FSR's og FRR's regler er inspireret af IFAC's regler om efteruddannelse. Disse regler lever op til internationale standarder.

3.3.6.2. Forslagets indhold:

Det nye 8. direktiv om lovpligtig revision 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 skal indgå i sanktionerne.

Krav om efteruddannelse har, som nævnt ovenfor, hidtil alene omfattet medlemmerne af de to revisorforeninger FSR og FRR. Ved at fastsætte bestemmelser om et obligatorisk efteruddannelsesprogram for alle godkendte revisorer sikres det, at den høje kvalitet i revisors opgaveudførelse bevares og evt. udbygges og fremover vil omfatte alle godkendte revisorer. Det vil dog være naturligt, at niveauet for efteruddannelsens omfang differentieres, så det krævede niveau for revisorer, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden, gøres højere, end niveauet for andre revisorer.

Kravet om efteruddannelse er kombineret med et krav om, at revisor til enhver tid skal kunne dokumentere, at kravene til efteruddannelse er opfyldt. Opfyldes kravene ikke, følger det af forslaget, at godkendelsen som revisor bortfalder. Kravene til efteruddannelsen fastsættes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i samråd med Revisorkommissionen.

Lever en revisor ikke op til kravene om efteruddannelse, men alene mangler en mindre del af efteruddannelsen, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætte en frist, inden for hvilken efteruddannelseskra­vet skal være opfyldt. For revisorer, som er ude af erhverv en periode, og som derfor ikke nødvendigvis lever op til lovens efteruddannelseskrav, kan kravet erstattes af en særlig prøve, som udarbejdes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i samråd med Revisorkommissionen.

3.3.7. Særlige regler for virksomheder af interesse for offentligheden

3.3.7.1. Gældende ret:

Den gældende lov er senest ændret ved lov nr. 510 af 6. juni 2007 om ændring af lov om kommunernes styrelse, lov om regioner og om nedlæggelse af amtskommunerne, Hovedstadens Udviklingsråd og Hovedstadens Sygehusfællesskab og lov om statsautoriserede og registrerede revisorer. Efter denne ændring er revisionsvirksomheder, der reviderer følgende virksomheder omfattet af de skærpede regler i loven:

Børsnoterede virksomheder, statslige aktieselskaber, kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, regioner, virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, samt virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår overstiger to eller flere af følgende kriterier:

- En medarbejderstab på 2.500 personer,

- en balancesum på 5 mia. kr., eller
- en nettoomsætning på 5 mia. kr.

Kommuner, kommunale fællesskaber og regioner er dog først omfattet fra den 1. januar 2012.

De særlige regler for revisionsvirksomheder, der reviderer disse virksomheder, vedrører uafhængighed, herunder regler om intern rotation.

3.3.7.2. Forslagets indhold:

Det nye 8. direktiv om lovpligtig revision indeholder en række særlige bestemmelser for revision af virksomheder af interesse for offentligheden. Virksomheder af interesse for offentligheden omfatter ifølge definitionen i direktivets artikel 2, nr. 13, som udgangspunkt kun børsnoterede virksomheder, kreditinstitutter og forsikringsvirksomheder. Det står dog medlemslandene frit for at bestemme, at også andre virksomheder af interesse for offentligheden skal være omfattet. I lovforslaget har man i overensstemmelse med, hvad der allerede er tilfældet i den gældende lov, valgt at gøre op med de enkelte virksomhedstyper, der er omfattet, så der skabes fuld klarhed over bestemmelsens omfang. De virksomhedstyper, der er reguleret i revisorlovforslaget, er for størstedelens vedkommende uændrede i forhold til den gældende lov. For de finansielle virksomheders vedkommende er der dog sket en mindre justering, idet forsikringsformidlere og investeringsrådgivere ikke længere vil være omfattet. Kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, og regioner vil med virkning fra 1. januar 2012 være omfattet af regler svarende til dem, der gælder for virksomheder af interesse for offentligheden.

De særlige bestemmelser, der gælder for disse virksomheder, er omhandlet i direktivets kapitel X. De særlige krav til uafhængigheden, herunder kravet om intern rotation efter syv år er allerede indarbejdet i den gældende lov, og der sker ingen ændringer heri. Også kravet om kvalitetskontrol findes i den gældende lov, men det er nyt, at kvalitetskontrollen i revisionsfirmaer, der udfører revision for disse virksomheder, som minimum skal finde sted hvert tredje år.

Bestemmelserne om, at revisionsfirmaer, der udfører revision for disse virksomheder, på deres websted skal offentliggøre en årlig beretning, er ny. Beretningen skal bl.a. indeholde oplysninger om revisionsvirksomhedens ejer- og ledelsesstruktur, om mulig tilhørsforhold til netværk, om kvalitetsstyring og -kontrol, om uafhængighedspolitik mv.

Direktivets bestemmelse om oprettelsen af revisionsudvalg er ny. Bestemmelsen, som er indarbejdet i revisorloven, bygger på det oplæg, der er indeholdt i Revisorkommissionens betænkning. Der henvises til afsnittet nedenfor om revisionsudvalg.

3.3.8. Samarbejde med kompetente myndigheder i medlemslande og tredielande

3.3.8.1. Gældende ret:

I forbindelse med implementeringen af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/36/EF af 7. september 2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer (EU-Tidende 2005 nr. L 255/22) indføres i loven et kapitel 11 a »Bestemmelser om udveksling af oplysninger med andre landes kompetente myndigheder.« Bestemmelserne, som trådte i kraft den 1. oktober 2007, indeholder regler om kompetente myndigheders udveksling af oplysninger i forbindelse med, at revisorer, der er godkendt i et EU-land, ønsker at udøve tjenesteydelser i et andet EU-land. Udvekslingen af oplysninger er underkastet reglerne om tavshedspligt samt om overholdelse af lov om behandling af personoplysninger. Disse bestemmelser bibeholdes uændret.

3.3.8.2. Forslagets indhold:

Lovforslaget udvider i overensstemmelse med det nye 8. direktiv om lovpligtig revision den gældende samarbejds- og oplysningsforpligtelse medlemslandene imellem til endvidere at omfatte alle områder, der er af betydning for det offentlige tilsyn i forbindelse med lovpligtig revision. Med henblik på at sikre, at det fællesskabsretlige samarbejde på tilsynsområdet bliver effektivt, kræver direktivet, at medlemsstaterne giver én myndighed særligt ansvar for dette arbejde. I Danmark er denne myndighed Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

En medlemsstats kompetente myndighed kan f.eks. anmode om, at en undersøgelse gennemføres af en anden medlemsstats kompetente myndighed på sidstnævnte medlemsstats territorium. Den kan ligeledes anmode om, at dele af dens eget personale får mulighed for at ledsage personalet fra den anden medlemsstats kompetente myndighed ved undersøgelsen. Som det er tilfældet med de allerede gennemførte bestemmelser, vil også den udvidede samarbejds- og oplysningsforpligtelse være underkastet reglerne om tavshedspligt samt om overholdelse af lov om behandling af personoplysninger.

I overensstemmelse med direktivet indeholder lovforslaget endvidere regler om samarbejde med kompetente myndigheder i tredielande til brug for deres varetagelse af tilsynsfunktionen. Udveksling af oplysninger forudsætter, at der er indgået en aftale om gensidighed med det pågældende land, og udvekslingen af oplysninger er underlagt samme strenge krav om fortrolighed som samarbejdet med medlemslande, herunder kravene i lov om behandling af personoplysninger.

3.3.9. Revisionsudvalg

3.3.9.1. Gældende ret:

Der findes ikke lovregler om revisionsudvalg i gældende dansk ret.

Virksomheder, der har værdipapirer optaget til handel på Københavns Fondsbørs A/S (OMX Nordic Exchange Copenhagen A/S), er dog ifølge børsens oplysningsforpligtelser omfattet af anbefalingerne om god selskabsledelse, som er udarbejdet af Komitéen for god selskabsledelse (Nørby-udvalget).

3.3.9.2. Forslagets indhold:

Udgangspunktet i det nye 8. direktiv om lovpligtig revision er, at virksomheder af interesse for offentligheden - dvs. virksomheder, der er underlagt en medlemsstats lovgivning, og som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked - skal have et revisionsudvalg i deres bestyrelse.

Baggrunden for bestemmelserne om revisionsudvalg fremgår af betragtning nr. 24 i direktivets præambel, hvorefter revisionsudvalg og et effektivt internt kontrolsystem medvirker til at minimere finansielle risici, driftsmæssige risici, manglende overholdelse af forskrifter og til at øge regnskabsaflæggelsens kvalitet.

Direktivet henviser desuden medlemsstaterne til ved udformningen af regler om revisionsudvalg at tage udgangspunkt i EU-Kommissionens henstilling (2005/162/EF) om den rolle, der spilles af menige bestyrelsesmedlemmer og medlemmer af tilsynsorganet i børsnoterede selskaber og om udvalg nedsat i bestyrelsen (EUT L 52 af 25. februar 2005, side 51). Henstillingen fastsætter, hvorledes revisionsudvalg bør oprettes og fungere.

Direktivets regler om revisionsudvalg skal ses som et udtryk for, at særligt virksomheder, hvor de regnskabs- og revisionsmæssige forhold er meget komplekse, vil kunne drage fordele af at nedsætte

et revisionsudvalg, hvis opgaver i det væsentlige skal bestå i at overvåge regnskabsprocessen og den lovpligtige revision af årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab.

I forbindelse med forhandlingerne om direktivet har det imidlertid været den danske holdning, at det ikke i alle tilfælde vil være den mest hensigtsmæssige løsning for en virksomhed at nedsætte et revisionsudvalg – særligt vil mindre virksomheder med små bestyrelser i visse tilfælde kunne finde det unødigt byrdefuldt.

Revisorkommissionen diskuterede denne problemstilling i betænkningen og konkluderede, 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 et revisionsudvalg.

Lovforslaget lægger til grund, at danske virksomheder typisk er noget mindre end virksomhederne i mange andre EU medlemsstater. Nogle virksomheder vil i alle tilfælde finde det hensigtsmæssigt at etablere et revisionsudvalg, 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.

3.3.10. Ændring i andre love

Som følge af direktivets krav om udvidet meddelelsespligt i forbindelse med revisorskifte i utide foretages der en tilpasning af de relevante bestemmelser i henholdsvis aktieselskabsloven, anpartsselskabsloven, lov om visse erhvervsdrivende virksomheder og i lov om erhvervsdrivende fonde.

Endvidere foretages der en ændring i bogføringsloven, så Erhvervs- og Selskabsstyrelsen får adgang til at indhente relevant regnskabsmateriale som led i de integrerede tilsynsbeføjelser, styrelsen kan udøve på årsregnskabs-, bogførings-, selskabsrets- og revisionsområdet.

Flere love indeholder henvisninger til lov om statsautoriserede og registrerede revisorer og bestemmelser heri. Det foreslås, at disse henvisninger ikke ændres på nuværende tidspunkt, men afventer den førstkomende ændring af den enkelte lov. Indtil da forstås henvisninger til lov om statsautoriserede og registrerede revisorer som henvisninger til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (Revisorloven) og de tilsvarende bestemmelser heri.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser for stat, regioner og kommuner

Forslaget forventes ikke at få økonomiske eller administrative konsekvenser for kommuner, regioner eller for staten. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal løse den nye tilsynsopgave og får i den forbindelse tilført 7,7 årsværk, der brugerfinansieres.

5. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Som følge af direktivets bestemmelser om etablering af et effektivt offentligt tilsyn, kvalitetskontrol samt offentlige registre over revisorer og revisionsvirksomheder, indeholder lovforslaget en række bestemmelser, der kræver ændring af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens IT-system. Der forventes derfor en større udgift til tilpasning af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens IT-systemer. Herudover forudsætter direktivet, at der etableres et offentligt tilsyn, der bl.a. kan gennemføre egne, egentlige undersøgelser. Lovforslaget er i overensstemmelse hermed udbygget med en beføjelse til at foretage sådanne undersøgelser.

Den samlede udgift til ovenstående foreslås at blive brugerfinansieret i lighed med driften af henholdsvis Revisortilsynet og Disciplinærnævnet. Udgiften forventes at blive ca. 5,4 mio. kr., når ordningen

er endelig indfaset i 2009, som i lighed med udgifterne til finansiering af driften af Revisortilsynet og Revisornævnet foreslås finansieret ved et gebyr for samtlige godkendte revisorer. Det samlede gebyr pr. revisor forventes herefter at blive ca. 1.300 kr., hvoraf de 1.000 kr. udgør det nye gebyr.

I overensstemmelse med direktivet indeholder lovforslaget endvidere bestemmelser om tvungen efteruddannelse for alle revisorer. Den gældende lov indeholder ikke dette krav, men alle revisorer, der er medlemmer af revisorforeningerne Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) og Foreningen Registrerede Revisorer (FRR), er i dag omfattet af krav om efteruddannelse via deres medlemskab af foreningerne. Der er således for størstedelen af revisorerne tale om en lovfæstelse af et allerede etableret efteruddannelsessystem.

Kravene til efteruddannelsens omfang differentieres, så der ikke stilles samme krav til revisorer, der ikke reviderer virksomheder af interesse for offentligheden, dvs. f.eks. børsnoterede og finansielle virksomheder, som til revisorer, der reviderer sådanne virksomheder. De erhvervsøkonomiske konsekvenser ved efteruddannelsen forventes at blive mellem 55,8 mio. kr. og 83,4 mio. kr. afhængigt af det timetal, der fastsættes som minimum for revisorer, der ikke reviderer virksomheder af interesse for offentligheden. Da medlemmerne af de to revisorforeninger FSR og FRR imidlertid allerede er forpligtet til at deltage i løbende efteruddannelse af en varighed på 120 timer over tre år, vil lovforslaget således ikke have nye erhvervsøkonomiske konsekvenser for disse revisorer. Den samlede reelle erhvervsøkonomiske konsekvens ved efteruddannelsen vil således udelukkende være af betydning for de ca. 850 revisorer, der ikke er medlem af en revisorforening, og som formodes ikke at revidere virksomheder af interesse for offentligheden. For disse vil de erhvervsøkonomiske konsekvenser - afhængigt af det endelige timetal - reelt udgøre mellem godt 8 mio. kr. og godt 16 mio. kr.

De samlede erhvervsøkonomiske konsekvenser ved lovforslaget forventes herefter at udgøre mellem 61,2 mio. kr. og 88,8 mio. kr., hvoraf de 5,4 mio. kr. vedrører de nye tilsynsbeføjelser, og de øvrige vedrører efteruddannelse.

6. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Forslaget har været sendt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsens Center for Kvalitet i ErhvervsRegulering (CKR) med henblik på en vurdering af, om forslaget skal forelægges Økonomi- og Erhvervsministeriets virksomhedspanel. CKR vurderer, at forslaget indeholder administrative konsekvenser i form af både større lettelser og byrder, som dog samlet set ikke er af et omfang, der berettiger, at lovforslaget bliver forelagt et virksomhedspanel. Forslaget bør derfor ikke forelægges et af Økonomi- og Erhvervsministeriets virksomhedspaneler.

7. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget har ingen administrative konsekvenser for borgerne. Styrkelsen af kvaliteten af revisors erklæringsafgivelse, forebyggelsen af regnskabsskandaler og bevarelse og højnelse af tilliden til selskabernes års- og koncernregnskaber vil komme alle regnskabsbrugere til gode.

8. Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget har ingen konsekvenser for miljøet.

9. Forholdet til EU-retten

Lovforslaget implementerer 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 (8. direktiv).

Direktivet begrænser på en række områder medlemsstaternes muligheder for at fravige 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 der har været en sådan bevægelsesfrihed, er der lagt vægt på, at den danske regulering af revisorer ligger på linje med det udgangspunkt, som direktivet er udtryk for, medmindre der foreligger særlige grunde. Hensynet til både danske virksomheder, regnskabsbrugere og den danske revisorbranches omdømme taler for, at Danmark ligger på linje med de strømninger, der finder udtryk i direktivet. Lovforslaget fraviger derfor kun direktivets udgangspunkt, hvor erfaringer peger på klare fordele herved.

Lovforslagets anvendelsesområde foreslås snævrere end den gældende lovs, men bredere end direktivets, idet lovforslaget omfatter flere erklæringer end lovpligtig revision. Det foreslåede anvendelsesområde omfatter alle erklæringsopgaver med sikkerhed, dvs. revisionspåtegninger på årsrapporter, erklæringer om gennemgang (review) af f.eks. halvårsrapporter, mellembalancer mv., samt revisors udtalelse om ledelsesberetningen i henhold til årsregnskabsloven. Andre erklæringsopgaver, som i dag er omfattet af loven, vil i medfør af forslaget alene være omfattet af lovens forbrugerbeskyttende regler om professionel kompetence og fornøden omhu, obligatorisk forsikring og disciplinærsystem. Samlet er dette en indskrænkning i forhold til det gældende anvendelsesområde, og samtidig en tilnærmelse til det nye 8. direktiv, som Revisorkommissionen har foreslået.

Lovforslaget viderefører endvidere de regler fra Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/36/EF af 7. september 2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer, der blev implementeret ved lov nr. 123 af 13. februar 2007.

10. Hørte myndigheder og organisationer

Følgende myndigheder og organisationer har været hørt over lovforslaget, der desuden har været offentliggjort på Økonomi- og Erhvervsministeriets hjemmeside:

Advokatrådet, Amdrårdsforeningen i Danmark, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Arbejdsmarkedets Tillægspension, Beskæftigelsesministeriet, Børsmæglerforeningen, Copenhagen Business School, CIRI-US, Civiløkonomerne, Danmarks Nationalbank, Danmarks Rederiforening, Dansk Aktionærforening, Dansk Arbejdsgiverforening, Dansk Autoriseret Markedsplads, Dansk Byggeri, Dansk Erhverv, Dansk Erhvervsgartnerforening, Erhvervspolitisk afd., Dansk Industri, Dansk Landbrug, Dansk Landbrugsrådgivning, Dansk Management Råd (DMR), Danske Andelselskaber, Danske Regioner, Datatilsynet, De Samvirkende Købmændsforeninger (DSK), Den Danske Finansanalytikerforening, Den Danske Fondsmæglerforening, Det Kooperative Fællesforbund, Det Økonomiske Råds Sekretariat, Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer, Domstolsstyrelsen, Finansministeriet, Finansrådet, Finanssektorens Arbejdsgiverforening, First North, Forbrugerrådet, Foreningen af Firmapensionskasser, Foreningen af Interne Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer FRR, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring og Pension, Forsvarsministeriet, Frederiksberg Kommune, Funktionærernes og Tjenestemændenes Fællesråd, Færøernes Landsstyre, Grønlands Hjemmestyre, Handelshøjskolen, Aarhus, HK Handel, Håndværksrådet, Ingeniørforeningen i Danmark, InvesteringsForeningsRådet, Justitsministeriet, Kirkeministeriet, Klima- og Energiministeriet, KL, Kommunernes Revision, Kulturministeriet, Københavns Fondsbørs A/S, Københavns Kommune, Københavns Magistrat, Københavns Universitet, ledelsessekretariatet, Landbrugets Rådgivningscenter, Landscentret,

Landbrugsrådet, Landsorganisationen i Danmark, Ledernes Hovedorganisation, Liberale Erhvervs Råd, Lønmodtagernes Dyrtidsfond, Miljøministeriet, Ministeriet for Flygtninge, Indvandre og Integration, Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri, Ministeriet for Sundhed og Forebyggelse, Ministeriet for Videnskab, Teknologi og Udvikling, Realkreditrådet, REVIFORA, Foreningen for revision, økonomi og ledelse, Revisorkommissionen, Revisortilsynet, Rigsrevisionen, Roskilde Universitets Center, Sammenlutningen Danske Andelskasser, Skatteministeriet, Statsadvokaturen for særlig økonomisk kriminalitet, Statsministeriet, Syddansk Universitet, Transportministeriet, Udenrigsministeriet, Undervisningsministeriet, Velfærdsministeriet, Værdipapircentralen, Aalborg Universitet, Aarhus Universitet.

11. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindre udgifter	Negative konsekvenser/merudgifter
<i>Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner</i>	Ingen.	Ingen
<i>Administrative konsekvenser for stat, kommuner og regioner</i>	Ingen.	Ingen.
<i>Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet</i>	Udbygningen af den offentlige tilsynsmyndighed til at foretage egne undersøgelser af revisionsvirksomhederne, samt til at samarbejde med andre landes tilsynsmyndigheder skal medvirke til at bevare og højne troværdigheden af og tilliden til selskabers års- og koncernregnskaber. For revisionsvirksomheder, der ikke reviderer virksomheder, der defineres som værende af interesse for offentligheden, sættes intervallet mellem den obligatoriske kvalitetskontrol op fra 4 til 6 år.	Tilpasning af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens IT-systemer samt udbygning af det offentlige tilsynssystem medfører en udgift på ca. 5,4 mio. kr. Udgiften vil blive brugerfinansieret. De erhvervsøkonomiske konsekvenser ved efteruddannelsen forventes at blive 56 mio. kr. Da medlemmerne af FSR og FRR allerede er forpligtet til at deltage i løbende efteruddannelse, skønnes det, at den samlede reelle erhvervsøkonomiske konsekvens vil udgøre godt 8 mio. kr. De samlede erhvervsøkonomiske konsekvenser ved lovforslaget forventes herefter at udgøre ca. 61,4 mio. kr., hvoraf de 5,4 mio. kr. vedrører de nye tilsynsbeføjelser, og de 56 mio. vedrører efteruddannelse.

<i>Administrative konsekvenser for erhvervslivet</i>	Ingen.	De administrative konsekvenser ved lovforslaget vurderes ikke at overstige 10.000 timer.
<i>Konsekvenser for miljøet</i>	Ingen.	Ingen.
<i>Administrative konsekvenser for borgerne</i>	Ingen.	Ingen.
<i>Forholdet til EU-retten</i>	Lovforslaget implementerer 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 (8. direktiv). Lovforslaget viderefører endvidere de regler fra Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/36/EF af 7. september 2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer, der blev implementeret ved lov nr. 123 af 13. februar 2007.	

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

§ 1 indeholder lovens anvendelsesområde.

Den gældende revisorlov omfatter i henhold til lovens § 1, stk. 1, betingelserne for beskikkelse af statsautoriserede og registrerede revisorer samt vilkårene for udførelse af opgaver i forbindelse med revision mv.

Efter forslagets *stk. 1*, skal loven fremover omfatte godkendelse af såvel revisorer som af revisionsvirksomheder. Det foreslås, at der fremover anvendes »godkendelse« i stedet for »beskikkelse« af statsautoriserede og registrerede revisorer. Der er ikke tiltænkt nogen realitetsændring ved at anvende »godkendelse« i stedet for »beskikkelse«. Ændringen skyldes alene, at »godkendelse« dels anvendes som begreb i det nye 8. direktiv og dels at »godkendelse« anses for at være et mere velkendt og gennemskueligt begreb for brugerne af revisors erklæringer.

I den gældende lov tales der ikke direkte om godkendelse af revisionsvirksomheder. Godkendelse af revisionsvirksomheder er derimod eksplicit anført i direktivets artikel 3, hvor der tales om godkendelse af både revisorer og revisionsvirksomheder. Virksomheder, der ønsker at være en revisionsvirksomhed, skal således i henhold til direktivet opfylde visse betingelser. Disse betingelser er fastsat i forslaget til § 13.

Ved at stille krav til godkendelse af revisionsvirksomheder bringes loven således mere klart i overensstemmelse med den gældende praksis og med reglerne vedrørende godkendelse af revisionsvirksomheder i direktivet. Der henvises til § 13 og bemærkninger hertil for en gennemgang af regler vedrørende godkendelse af revisionsvirksomheder.

Derudover er terminologien ændret i forhold til, at der nu tales om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder og ikke alene om statsautoriserede og registrerede revisorer og revisionsvirksomheder. Dette er alene en tilpasning af terminologien og ikke en materiel ændring, da den gældende lov også indeholder

godkendelse af andre end statsautoriserede og registrerede revisorer til konkrete opgaver og godkendelse på grundlag af erhvervsmæssige kvalifikationer. For en nærmere omtale af godkendelse af andre end statsautoriserede og registrerede revisorer henvises til §§ 10 og 11 samt bemærkninger hertil. For godkendelse af andre end statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder henvises til § 13 samt bemærkninger hertil.

Det foreslås endvidere, at loven skal indeholde regler om et effektivt offentligt tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder. I henhold til den gældende lov har Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer varetaget disciplinærsager vedrørende enkeltsager for revisorer og revisionsvirksomheder. Revisortilsynet har varetaget kvalitetskontrollen og Revisorkommissionen har været ansvarlig for eksamen. Det følger af det nye 8. direktiv, at medlemsstaterne skal etablere et offentligt tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder. Det nye i det danske offentlige tilsyn er, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bliver udpeget som ansvarlig herfor. Samtidig får Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for at foretage undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder. For de nærmere regler vedrørende det nye offentlige tilsyn henvises til forslagets kapitel 9 om Offentligt tilsyn samt bemærkninger hertil.

I forslagets stk. 2, foreslås det, at loven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelse om ledelsesberetningen i henhold til årsregnskabsloven, samt ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug.

Endvidere foreslås det i § 1, stk. 3, at loven ligeledes omfatter revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er til hvervgivers eget brug. Erklæringer omfattet af § 1, stk. 3, er alene omfattet af visse af lovens bestemmelser, således at disse erklæringer vil være omfattet af kravet om, at revisor skal udvise professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne, om muligheden for at indbringe revisor henholdsvis revisionsvirksomheden for Revisornævnet (tidl. Disciplinærnævnet) samt krav om lovpligtig forsikring.

Ved ændringen af revisorloven i 2003 blev anvendelsesområdet ændret fra at indeholde et forbud mod, at revisor beskæftigede sig med bestemte opgaver, til at loven alene indeholdt revision af regnskaber samt anden erklæringsafgivelse fra revisor. Herefter var rådgivningsydelser ikke længere omfattet af loven. Lovens nuværende anvendelsesområde indebærer, at loven omfatter alle former for erklæringer (med og uden sikkerhed) fra revisor, der ikke alene er til hvervgivers eget brug.

Siden den gældende lov 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.

Det er således det samme regelsæt, som regulerer afgivelse af revisionserklæringer med høj grad af sikkerhed, og eksempelvis erklæringer vedrørende assistance med regnskabsopstilling, hvor revisor hverken har udført revision eller review, og dermed heller ikke afgiver erklæring med en konklusion med sikkerhed om det udførte arbejde.

Det vurderes at være uhensigtsmæssigt fortsat at lade loven omfatte et så bredt spekter af revisors arbejdsopgaver, og dermed lade alle kravene om f.eks. uafhængighed og kvalitetskontrol gælde for alle opgaverne. Hvis modtagerne lægger vægt på revisors uafhængighed mm., vil virksomheden eller eventuelt brugerne/modtagerne kunne stille krav om, at revisor skal være uafhængig eller kræve, at revisor udfører tilstrækkeligt arbejde til at kunne afgive en erklæring med sikkerhed, dvs. hvor der udtrykkes en konklusion om erklæringsemnet og -indholdet.

På baggrund af disse forhold anses det for mere hensigtsmæssigt at ændre lovens anvendelsesområde.

Revisorkommissionen har foreslået, at lovens anvendelsesområde bliver indsnævret i forhold til det nuværende anvendelsesområde, således at der sker en opdeling af anvendelsesområdet.

Revisorkommissionen lægger i sine anbefalinger i forhold til anvendelsesområdet for loven vægt på følgende forhold:

- Reguleringsområdet, og dermed afgrænsningen i loven, skal være forståeligt og så entydigt som muligt. En sådan entydighed opnås med det foreslåede anvendelsesområde i § 1, stk. 2.
- For brugerne af revisors erklæringer skal der være mulighed for at indbringe klager over revisors arbejde for Revisornævnet, uanset om opgaverne omfatter revision, review, assistance eller aftalte arbejdshandlinger mm.
- Der bør endvidere være sikkerhed for, at revisor har tegnet en lovpligtig forsikring, til dækning af en eventuel erstatning, uanset om opgaverne omfatter revision, review, assistance eller aftalte arbejdshandlinger mm.
- Der bør stilles visse krav til revisors arbejde i form af overholdelse af »god revisorskik«, uanset om opgaverne omfatter revision, review og assistance eller aftalte arbejdshandlinger mm.

Derimod er der ikke grund til at fastholde, at kravene om uafhængighed og kvalitetskontrol gælder for revisorerne erklæringer uden sikkerhed.

På denne baggrund foreslås det, at lovens anvendelsesområde opdeles i erklæringer med sikkerhed, som er omfattet af alle lovens bestemmelser, og andre erklæringer, som alene er omfattet af kravene om professionel kompetence og fornøden omhu, revisors forsikring, rapportering om økonomisk kriminalitet og muligheden for at indbringe revisor for Revisornævnet. Med hensyn til kravene om professionel kompetence og fornøden omhu henvises til bemærkninger til forslaget § 16, stk. 2. Loven vil med dette anvendelsesområde fortsat regulere alle revisors erklæringer, som det er tilfældet i dag, ligesom rådgivningsopgaver fortsat ikke vil være omfattet af revisorlovgivningen.

Forholdet til det nye 8. direktiv

Anvendelsesområdet i loven går videre end anvendelsesområdet i det nye 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 der i Danmark fastsættes et bredere anvendelsesområde, da direktivet på dette område er et minimumsdirektiv.

Revisorkommissionen har i forbindelse med dens arbejde behandlet spørgsmålet vedrørende lovens anvendelsesområde. Revisorkommissionen har i den forbindelse diskuteret muligheden for, at loven alene skulle svare til anvendelsesområdet for direktivet.

Direktivet omfatter alene lovpligtig revision af årsregnskaber og koncernregnskaber for aktieselskaber, anpartsselskaber og kommanditaktieselskaber. Hvis anvendelsesområdet i loven blev indsnævret til at svare til anvendelsesområdet i direktivet, ville det medføre, at en lang række opgaver, hvor der i dag afgives en erklæring, ikke ville være omfattet af loven. Dette gælder eksempelvis revision af et halvårsregnskab eller review af et årsregnskab.

Et anvendelsesområde svarende til direktivet ville derfor indebære, at en meget begrænset del af statsautoriserede og registrerede revisorer erklæringer ville være omfattet af den danske revisorlovgivning. Der vil være risiko for en meget spredt og usammenhængende regulering af revisors erklæringsafgivelse, såfremt alene revision af regnskaber reguleres i loven.

Erklæringer til offentlige myndigheder, der ikke er revisionspåtegninger på årsregnskaber og eventuelle koncernregnskaber for aktieselskaber, anpartsselskaber og kommanditaktieselskaber, vil dermed være

uden for lovens anvendelsesområde. Hvis en offentlig 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 lovens anvendelsesområde. For offentlige myndigheder er det derfor 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.

Det anses derfor ikke for hensigtsmæssigt, at loven alene omfatter revisionspåtegninger på regnskaber for aktieselskaber, anpartsselskaber og kommanditaktieselskaber. Med baggrund i Revisorkommissionens anbefalinger og for at imødekomme behovet fra eksempelvis offentlige myndigheder, foreslås det, at loven også omfatter andre erklæringer med sikkerhed end revisionspåtegninger, ligesom det anses for hensigtsmæssigt, at andre af revisors erklæringer, dvs. erklæringer uden sikkerhed, er omfattet af visse af lovens bestemmelser.

Revision, som den er defineret i det nye 8. direktiv (dvs. revision af årsregnskaber og koncernregnskaber for aktieselskaber, anpartsselskaber og kommanditaktieselskaber), vil som hidtil kun kunne udøves af revisorer, der er godkendte i Danmark. Udenlandske revisorer vil således ikke kunne revidere årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab i et dansk selskab. Derimod vil udenlandske revisorer, der er godkendt i medfør af direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer, på tjenesteydelsesbasis kunne afgive sådanne erklæringer med sikkerhed, som ikke falder indunder det nye 8. direktivs anvendelsesområde. Det vil sige, at den danske lov gør det muligt, at eksempelvis en tysk godkendt revisor afgiver sådanne erklæringer med sikkerhed, der ikke vedrører revision af årsregnskaber og eventuelle koncernregnskaber. Det er dog en betingelse, at det sker som en tjenesteydelse og under den titel, som revisoren anvender i hjemlandet.

Dette skyldes, at lovens anvendelsesområde er bredere end det anvendelsesområde, der gælder for direktivet. Og alene det nye 8. direktiv - og det deri indeholdte anvendelsesområde - er undtaget fra direktivet om 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, jf. bemærkningerne til § 11.

Begrebet »erklæring«

Begrebet »erklæring« dækker over en lang række forskellige typer af skriftlige rapporteringer fra revisor. Som yderpunkter kan nævnes revisionspåtegning på et regnskab, 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 erklæring om assistance med regnskabsopstilling på et perioderegnskab, hvor det udførte arbejde er af en helt anden karakter, og hvor der ikke gives nogen konklusion om perioderegnskabet i sin helhed, og dermed heller ikke nogen grad af sikkerhed for, at perioderegnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningens krav til årsrapporter og/eller perioderegnskaber.

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

- revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant ved udførelsen, og at opgaverne skal udføres med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik,
- der er krav til hvilken virksomhedsform, aktiviteten må udøves i,
- der er begrænsninger i relation til beregning af honorar,
- opgaverne er omfattet af offentligt tilsyn og kvalitetskontrol,
- opgaverne er omfattet af forsikringsdækning,
- der er krav til revisor m.fl. om uafhængighed,

– klager over opgaver kan indbringes for Disciplinærnævnet.

Disse forhold vil fremover fortsat gælde, men kun for revisionspåtegninger og andre erklæringer med sikkerhed, dvs. erklæringer omfattet af § 1, stk. 2.

Begrebet »sikkerhed«

Revisors erklæringer med sikkerhed kan være med enten høj grad af sikkerhed eller med begrænset sikkerhed.

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

Det 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 grad af sikkerhed eller begrænset 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 sikkerhed).

Konklusionen i begge situationer kan være tilpasset, hvis revisor angiver forbehold, en afkræftende konklusion, eller afviser at afgive en konklusion.

Revisor udfører en erklæringsopgave med sikkerhed under udvisning af professionel skepsis med det mål at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis for, at erklæringsemnet ikke indeholder væsentlig fejlinformation.

En erklæringsopgave med sikkerhed kan være en del af en større opgave, for eksempel når en rådgivningsopgave ved virksomhedsovertagelse omfatter formidling af sikkerhed, hvad angår historiske eller fremtidige økonomiske oplysninger. Under sådanne omstændigheder omfatter erklæringen alene den del af opgaven, som vedrører formidling af sikkerhed, omfattet af lovens § 1, stk. 2, henholdsvis stk. 3, hvis det er en erklæring uden sikkerhed. Den resterende del af opgaven er en rådgivningsopgave, som falder uden for lovens anvendelsesområde.

Resultatet af at anvende visse nærmere definerede kriterier på erklæringens emne kan beskrives med et eksempel:

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

En erklæring uden sikkerhed er en erklæring, hvor revisor ikke udtaler sig om, hvorvidt erklæringens emne, eksempelvis en årsrapport, er uden væsentlig fejlinformation i forhold til lovgivningen og øvrige krav til indholdet af en årsrapport. Er der tale om en erklæringsopgave uden sikkerhed, må erklæringen ikke indeholde en udtalelse, der kan forveksles med en konklusion udformet med henblik på at øge de tiltænkte brugeres tillid til udfaldet af vurderingen af erklæringsemnet.

Begrebet »hvervgiver«

Hvervgiver er den, der har bedt revisor om at afgive en erklæring. Hvervgiver er derfor den person eller det organ, som har ansvaret for virksomhedens forhold. Ved revision af årsregnskabet og et eventuelt

koncernregnskab er det i aktie- og anpartsselskaber som udgangspunkt generalforsamlingen, som jo vælger revisor, som er hvervgiver, uanset at det er bestyrelsen, der er ansvarlig for udarbejdelse og indsendelse af årsrapporten. I andre virksomhedsformer er hvervgiver normalt et tilsvarende organ.

I lighed med den gældende lov foreslås det, at erklæringer, der alene er til hvervgivers eget brug, ikke er omfattet af loven. En erklæring kan imidlertid ikke bringes uden for lovens anvendelsesområde ved formelt at angive, at erklæringen alene er til hvervgivers eget brug, hvis revisor i forbindelse med afgivelse af erklæringen indså eller burde have indset, at erklæringen ville blive brugt overfor tredjemand. Hvis revisor således indså eller burde have indset, at erklæringen ville blive brugt overfor tredjemand, er erklæringen omfattet af loven.

Efter forslaget § 1, stk. 2, finder loven anvendelse ved afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber. Terminologien er ændret i forhold til den gældende lov, hvor det fremgår af § 1, stk. 2, at loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber mv. Der er ikke tiltænkt nogen materiel ændring af, hvorvidt loven finder anvendelse ved revision. Den ændrede terminologi er alene et udtryk for en præcisering af, at loven finder anvendelse, når revisor har til hensigt at afgive en revisionspåtegning. Revisor er dermed omfattet af loven fra det tidspunkt, hvor revisor har indgået en aftale om på et senere tidspunkt at afgive en revisionspåtegning.

Ved revisionspåtegninger på regnskaber forstås revisors udtalelse om et regnskab, som en anden, dvs. hvervgiver, har ansvaret for. Revisionspåtegninger indeholder bestemte elementer, såsom en indledning, en omtale af det udførte arbejde og en konklusion. Indholdet af en revisionspåtegning er fastlagt af 4. direktivs artikel 51 a for årsregnskaber og af 7. direktivs artikel 37 for koncernregnskaber. Disse direktivbestemmelser er gennemført i erklæringsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 1537 af 22. december 2004), og vil blive videreført i en ny erklæringsbekendtgørelse. EU-kommissionen har mulighed for at fastsætte andre regler til indholdet af revisionspåtegningen, jf. det nye 8. direktivs artikel 28. Samtidig indeholder ISA-standarderne krav til indholdet af revisionspåtegningen, som ligeledes forventes at skulle gennemføres i medlemsstaterne, jf. direktivets artikel 26. Disse gennemførelsesforanstaltninger er endnu ikke blevet udnyttet. Hvis dette sker, vil Erhvervs- og Selskabsstyrelsen have mulighed for at gennemføre ændringerne i medfør af hjemmelsbestemmelsen hertil i forslaget § 16, stk. 3. Der henvises til § 16, stk. 3, for en nærmere omtale om de mulige gennemførelsesforanstaltninger.

Revisor vil skulle afgive en revisionspåtegning, hvis der er udført revision af et regnskab. Dette vil gælde, uanset om revisor udfører revision som følge af, at der er lovkrav om det, eksempelvis revisionspligt efter årsregnskabsloven, eller om revisionen er udført som følge af en aftale mellem revisor og hvervgiver. Dette kunne være tilfældet, hvis virksomheden er en virksomhed i regnskabsklasse B, der er fritaget for revisionspligt efter årsregnskabsloven, men hvor virksomhedens ledelse har aftalt med revisor, at revisor skal forsyne årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab med en revisionspåtegning.

Den gældende lov taler ikke nærmere om, hvad der forstås med »regnskaber m.v.« efter § 1, stk. 2. I erklæringsbekendtgørelsen er der en definition af et regnskab, idet det af bekendtgørelsens § 2, fremgår, at et regnskab efter erklæringsbekendtgørelsen er en årsrapport efter årsregnskabsloven, eller et andet regnskab eller tilsvarende regnskabsopstilling. I erklæringsvejledningen er denne definition uddybet, idet det af vejledningen fremgår, at eksempelvis også skatteregnskaber, åbningsbalancer, fusionsregnskaber og likvidationsregnskaber anses for at være regnskaber.

Det foreslås at indsnævre definitionen af, hvad der forstås ved et regnskab i forhold til den gældende erklæringsbekendtgørelse og erklæringsvejledning. Det foreslås derfor, at der ved regnskaber alene forstås årsrapporter, årsregnskaber, koncernregnskaber, delårsregnskaber og delårskoncernregnskaber i henhold til årsregnskabsloven eller tilsvarende regnskaber. Med tilsvarende regnskaber menes regnskaber, som

indeholder lignende forhold svarende til et årsregnskab m.v. efter årsregnskabsloven, dvs. en resultatopgørelse, en balance og forklarende noter, og som typisk tjener et generelt formål og retter sig mod en bred kreds af brugere.

Andre former for regnskabsmæssige opstillinger, såsom skatteregnskaber, åbningsbalancer, likvidationsregnskaber, fusionsregnskaber, projektregnskaber etc. anses i denne forbindelse for at være andre dokumenter, hvor revisor i stedet afgiver en anden erklæring end en revisionspåtegning. Dette er således en ændring i forhold til den gældende definition af, hvad der i erklæringsbekendtgørelsen og erklæringsvejledningen forstås ved »regnskaber«.

Som noget nyt foreslås, at § 1, stk. 2, også skal omfatte revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven. Forslaget er en konsekvens af det den 12. marts 2008 fremsatte forslag til ændring af årsregnskabsloven, hvorefter der ikke længere er krav om revision af ledelsesberetningen. Derimod skal revisor efter dette forslag afgive en udtalelse om, hvorvidt oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab. I henhold til de almindelige bemærkninger til årsregnskabslovforslaget, vil det fremover være et krav, at »revisor skal gennemlæse ledelsesberetningen for at afgive en udtalelse om, at oplysningerne heri er i overensstemmelse med oplysningerne i årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab.«

Endelig omfatter forslaget § 1, stk. 2, andre erklæringer med sikkerhed. Som eksempel på andre erklæringer med sikkerhed kan nævnes en erklæring om review (gennemgang) af et årsregnskab, som efter årsregnskabsloven er fritaget for revisionspligt, eller en erklæring om review (gennemgang) på et halvårsregnskab og eventuelt halvårskoncernregnskab fra en børsnoteret virksomhed. Et eksempel kunne også være en erklæring fra revisor på en vurderingsberetning på et aktieselskab i henhold til aktieselskabslovens regler. I henhold til aktieselskabslovens regler afgives en sådan erklæring med høj grad af sikkerhed.

Andre erklæringer omfatter også eksempelvis de erklæringer, som revisor afgiver som syns- og skønsmænd udpeget efter retsplejelovens regler, eller hvor revisor er udpeget som regnskabskyndig tillidsmand i en tvangsakkord eller afgiver erklæring vedrørende et konkursbo til brug for skifteretten efter konkurslovens regler. Det er således uden betydning i forhold til revisorlovens anvendelsesområde, hvilken lovgivning, der regulerer revisors arbejde, og hvilken instans, der har udpeget revisor. Der vil imidlertid også være nogle syns- og skønssager, der efter deres karakter ikke kan anses som erklæringsopgaver efter revisorloven. I visse sager må det således bero på en konkret vurdering, om opgaven falder ind under loven. Det afgørende vil være, om revisor afgiver en erklæring med sikkerhed eller uden sikkerhed, som ikke er til hvervgivers eget brug. Hvis dette er tilfældet, er revisors erklæring omfattet af revisorloven.

Loven finder alene anvendelse på godkendte revisorer, når disse i deres egenskab af godkendt revisor afgiver en erklæring. Loven finder således ikke anvendelse, hvis en godkendt revisor optræder i egenskab af privat person, f.eks. er valgt som revisor i den lokale grundejerforening eller idrætsforening. Det vil imidlertid være en forudsætning, at revisor ikke anvender sin kvalifikationsbetegnelse i forbindelse med erklæringsafgivelsen eller på anden måde ved erklæringsafgivelsen indikerer, at den er afgivet af en godkendt revisor, f.eks. ved anvendelse af revisionsvirksomhedens brevpapir, logo m.v. Loven er heller ikke til hinder for, at andre personer kan afgive revisionspåtegninger og erklæringer til offentligheden, hvis det ikke i særlovgivning er angivet, at revisionspåtegningen eller erklæringen skal være afgivet af en godkendt revisor. Disse personer vil ikke være omfattet af loven ved erklæringsafgivelsen. Det er alene de erklæringer, som afgives af godkendte revisorer i henhold til krav i lovgivningen, f.eks. årsregnskabsloven, eller ud fra ønske fra hvervgiver, der er omfattet af loven.

Den nugældende lov indeholder ingen egentlig definition på, hvad der forstås ved begrebet »erklæring«

eller »rapport«. Som følge af disse manglende definitioner kan der 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 er omfattet af bestemmelsen. Af erklæringsvejledningen fremgår det, at en rapport er et selvstændigt dokument, som revisor typisk afgiver som resultatet af sin rådgivning eller assistance.

Konsekvensen ved at »rapporter« hverken er omfattet af forslagets § 1, stk. 2 eller stk. 3, er, at der ikke længere vil være krav om, at revisor ved afgivelse af rapporter f.eks. skal være uafhængig, ligesom rapporterne ikke vil være omfattet af den lovpligtige kvalitetskontrol eller krav om forsikring. Det vil herefter heller ikke være muligt at indbringe revisor for Revisornævnet, hvis modtagerne af rapporterne ikke mener, at revisor har udført sit arbejde med rapporten tilfredsstillende. Begrundelsen herfor er, at revisor ved afgivelse af rapporter vil have samme konkurrencemæssige forhold som andre personer, der afgiver lignende rapporter. Det vil således være op til hvervgiver at fastsætte de krav, som revisor skal efterleve ved udarbejdelsen af rapporten f.eks. krav om uafhængighed.

Følgende eksempler på erklæringer vil være omfattet af § 1, stk. 2:

- Revisionspåtegning på et årsregnskab og eventuelt koncernregnskab for en virksomhed, der er omfattet af årsregnskabsloven, dvs. revisionspligten følger af lovgivningen.
- Revisionspåtegning på et årsregnskab for en virksomhed, som er fritaget fra revisionspligt, men som har indgået en aftale med revisor om frivillig revision af årsregnskabet.
- Reviewerklæring på en årsrapport for en virksomhed, der er fritaget for revisionspligt efter årsregnskabsloven.
- Reviewerklæring på en delårsrapport for en virksomhed, der er omfattet af lov om finansiell virksomhed.
- Erklæring med høj grad af sikkerhed efter aktieselskabslovens regler (f.eks. selskabsretlige erklæringer i forbindelse med apportindskud, kapitalforhøjelser, fusions- og likvidationsregnskaber mm.).
- Erklæring med sikkerhed på et budget, som skal forelægges et pengeinstitut.
- Erklæring vedrørende en syns- og skønforretning efter retsplejelovens regler.
- Erklæring vedrørende et konkursbo til brug i skifteretten, hvor revisor er udpeget af skifteretten.

Afgørende for, om en erklæring er omfattet af lovens § 1, stk. 2, er således, om den udtrykker høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed. Hvis erklæringen ikke udtrykker enten høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed, vil erklæringen være omfattet af § 1, stk. 3.

Forslagets § 1, stk. 3, omfatter erklæringer, som i dag er omfattet af loven, men som er uden sikkerhed fra revisor for, at erklæringsemnet, eksempelvis et regnskab, er i overensstemmelse med lovgivningen. Erklæringer om assistance med regnskabsopstilling efter den gældende erklæringsbekendtgørelses §§ 14-15 samt den del af øvrige erklæringer efter den gældende erklæringsbekendtgørelses §§ 16-19, som er uden sikkerhed, vil således være omfattet af forslagets § 1, stk. 3.

Konsekvensen heraf er, at de erklæringer, som revisor afgiver efter § 1, stk. 3, ikke vil være omfattet af kravet om, at revisor skal være uafhængig ved afgivelsen af erklæringen eller at erklæringen skal afgives gennem en revisionsvirksomhed. Det betyder, at en revisor fremover vil kunne afgive erklæringer uden sikkerhed i situationer, hvor den gældende lovgivning vil være til hinder herfor på grund af uafhængighedsreglerne. Erklæringen og en eventuel revisionsvirksomheds arbejde med § 1, stk. 3-erklæringer vil heller ikke være omfattet af Revisortilsynets kvalitetskontrol. Det er således alene erklæringer med sikkerhed efter § 1, stk. 2, hvor der er krav om, at revisor skal være uafhængig, og som efter forslaget vil være omfattet af Revisortilsynets kvalitetskontrol.

I relation til bestemmelserne om forsikringsdækning, disciplinære sanktioner og krav om, at revisor

bruger sin professionelle kompetence ved udførelsen af opgaverne, vil erklæringer efter § 1, stk. 3, være omfattet af udvalgte dele af loven i modsætning til erklæringer, der ikke var omfattet af loven. Disse erklæringer vil således også være omfattet af kravene om revisors underretningspligt ved formodning om økonomiske forbrydelser, af tavshedspligt for revisor samt af straffebestemmelsen, hvis der afgives en urigtig erklæring.

§ 1, stk. 3-erklæringer vil ikke være omfattet af kravene til uafhængighed. Kravene til revisors uafhængighed ved udførelse af revision og til dels også reviewopgaver er skærpet betydeligt de seneste 5-10 år, hvilket også ses af det nye 8. direktiv. Den udvikling forventes at fortsætte. I den gældende lov stilles som udgangspunkt samme uafhængighedskrav til alle opgaver omfattet af loven, hvilket i praksis har givet anledning til visse uhensigtsmæssigheder, hvor revisor har været afskåret fra at påtage sig en erklæringsopgave, uanset at erklæringen er uden sikkerhed. Der stilles dog højere krav til uafhængigheden, hvis en opgave vedrører en virksomhed af interesse for offentligheden.

Med forslaget bringes lovens anvendelsesområde tættere på direktivet, end tilfældet er i dag.

Selv om erklæringerne efter § 1, stk. 3, ikke vil være omfattet af kravene til uafhængighed og kravene til kvalitetskontrollen, vil disse erklæringer fortsat have værdi, både for hvervgiveren og for modtagerne. Værdien af disse erklæringer ligger i, at revisor anvender sin professionelle kompetence i forbindelse med udførelsen af opgaven.

Baggrunden for at foreslå en indskrænkning i lovens reguleringsområde i henhold til Revisorkommissionens betænkning var primært begrundet i følgende:

- Det nugældende reguleringsområde er ikke tilstrækkeligt entydigt defineret.
- Uafhængighedsreglerne i loven er primært udfærdiget med henblik på at sikre at revisor er uafhængig, når revisor udfører lovpligtig revision. Disse omfattende uafhængighedskrav forekommer ikke nødvendige i samme omfang, når der er tale om eksempelvis assistanceopgaver, som er omfattet af den nugældende lov.

Erklæringer omfattet af § 1, stk. 3, er ikke underlagt Revisortilsynets kvalitetskontrol. Begrundelsen herfor er, at den betydelige omkostning, der ligger i gennemførelse af kvalitetskontrol i regi af Revisortilsynet af eksempelvis assistanceopgaver og opgaver betegnet som aftalte arbejdshandlinger, ikke kan retfærdiggøres i forhold til den begrænsede sikkerhed for offentligheden, som erklæringen og dermed kontrollen af erklæringen vurderes at medføre.

Revisortilsynets kontrol vil ud over revisionsvirksomhedernes overordnede kvalitetsstyring og retningslinier omfatte kontrol af konkrete revisions- og reviewopgaver og andre opgaver med sikkerhed. Denne kontrol vurderes at være tilstrækkelig til at sikre, at revisionsfirmaerne generelt har et betryggende kvalitetssikringssystem. Det anses derfor ikke nødvendigt ud fra et samfundsmæssigt synspunkt at lade erklæringer omfattet af § 1, stk. 3, være underlagt Revisortilsynets kvalitetskontrol.

Efter forslaget vil revisorer og revisionsvirksomheder, der ikke har udført assistanceopgaver og aftalte arbejdshandlinger med den fornødne kvalitet, kunne indbringes for Revisornævnet, ligesom der vil være ansvars- og forsikringsdækning, såfremt et civilt søgsmål godtgør, at revisor ikke har udført opgaven med fornøden kvalitet.

Det foreslås derfor, at erklæringer udarbejdet af revisor efter § 1, stk. 3, omfattes af følgende beskyttelsesregler i loven:

- Muligheden for at indbringe udførelsen af opgaver for Revisornævnet.
- Krav om at udførelsen af opgaven er omfattet af lovpligtig forsikringsdækning.

- Krav om at revisor skal udvise professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.
- Underretningspligt ved formodning om økonomiske forbrydelser.
- Tavshedspligt.
- Mulighed for straf, hvis revisor afgiver en urigtig erklæring.

I forhold til Revisornævnet vil muligheden for at indbringe klager over en revisors udførelse af opgaver vedrørende assistance med regnskabsopstilling og aftalte arbejdshandlinger sikre det forhold, at klager over den del af revisors arbejde, der er omfattet af § 1, stk. 3, kan behandles af Revisornævnet.

I forhold til reglerne om garanti, forsikringsdækning, professionel kompetence og fornøden omhu vil opgaver omfattet af § 1, stk. 3, også være underlagt disse. Det vurderes at udgøre en tilstrækkelig sikring for ansvar ved revisors udførelse af opgaver, der er omfattet af § 1, stk. 3.

Som det er tilfældet i den gældende lov, vil revisors rådgivningsopgaver ikke være omfattet af loven. Rådgivningsopgaver er typisk opgaver, hvor revisor ikke udtaler sig om et forhold, som en anden har ansvaret for, men udtaler sig om arbejde, som revisor selv har udført. Der kan eksempelvis være tale om et notat om en skattemæssig problemstilling eller om anvendelsen af de internationale regnskabsstandarder (IAS/IFRS) i forhold til en konkret problemstilling.

Det vil alene være revisorer, der er omfattet af loven, der vil være omfattet af kravene til erklæringer efter § 1, stk. 3.

I forhold til kravet om, at revisor skal udvise professionel kompetence og fornøden omhu, vil der være tale om et behov for en beskyttelse for brugerne af disse erklæringer, således at revisor varetager hvervet under hensyntagen til, at revisors erklæringer skal kunne tillægges værdi i offentligheden. For en nærmere omtale af, hvad professionel kompetence og fornøden omhu er for erklæringer efter § 1, stk. 3, henvises til forslagens § 16 og bemærkninger hertil.

Revisor vil også have en pligt til at underrette i første omgang ledelsen, hvis revisor under sit arbejde med § 1, stk. 3-opgaver indser, at et eller flere medlemmer af virksomhedens ledelse begår eller har begået økonomiske forbrydelser i tilknytning til udførelsen af deres hverv, jf. forslagens § 22. Dette krav gælder også i dag for alle revisors erklæringer, uanset om erklæringen er med eller uden sikkerhed. Som følge heraf fastholdes krav til revisors underretningspligt ved formodning om økonomiske forbrydelser uændret.

Revisor har tavshedspligt ved udførelsen af opgaver omfattet af revisorloven, jf. forslagens § 30. Denne tavshedspligt er den samme, uanset om der er tale om opgaver omfattet af § 1, stk. 2, eller opgaver omfattet af § 1, stk. 3.

Hvis revisor afgiver en urigtig erklæring omfattet af § 1, stk. 3, vil der efter forslagens § 54, stk. 4, 1. pkt. være mulighed for at straffe revisor med bøde. Dette svarer til den gældende bestemmelse om straf, og muligheden for at straffe revisor for urigtige erklæringer fastholdes derfor uændret, uanset om der er tale om en erklæring omfattet af § 1, stk. 2, eller af § 1, stk. 3.

De erklæringer, som vil være omfattet af § 1, stk. 3, vil typisk være erklæringer om assistance med regnskabsopstilling og erklæringer vedrørende aftalte arbejdshandlinger. Disse erklæringer er i dag omfattet af loven og af erklæringsbekendtgørelsen. Erklæringer i forbindelse med opgaver vedrørende assistance med regnskabsopstilling, vedrører bl.a. opgaver, hvor revisor opstiller et regnskab på baggrund af virksomhedens bogføring. Ved sådanne opgaver 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 assisteret med at opstille regnskabet.

Erklæringer vedrørende aftalte arbejdshandlinger findes i de situationer, hvor revisor udfører revisionslignende arbejdshandlinger, som revisor, hvervgiver og modtager af erklæringen er blevet enige om, og herefter erklærer sig om de faktiske resultater af det udførte arbejde. Revisor afgiver alene erklæring om de faktiske resultater og udtaler sig i denne forbindelse ikke om eksempelvis hele regnskabet, hvis aftalen mellem hvervgiver og revisor var en erklæring om aftalte arbejdshandlinger vedrørende virksomhedens debitorer. Der udtrykkes derfor i en sådan situation ingen sikkerhed for, at regnskabet som helhed er i overensstemmelse med lovgivningen. Revisor rapporterer alene om de resultater af arbejdet, som vedrører det konkrete emne.

Når revisor erklærer sig om en opgave, som ikke er en erklæringsopgave med sikkerhed, må erklæringen tydeligt adskille sig fra en erklæring med sikkerhed. For ikke at forvirre brugere undgås i erklæringer i andre tilfælde end erklæringsopgaver med sikkerhed for eksempel:

- Antydning af overensstemmelse med de relevante begrebsrammer.
- Anvendelse af udtrykkene »sikkerhed«, »revision« eller »review (gennemgang)«.
- Medtagelsen af 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 erklærings-emne efter kriterier.

Hvis der er tale om en erklæring, som er omfattet af § 1, stk. 3, skal det af erklæringen eksplicit fremgå, hvis revisor ikke har været uafhængig i forhold til den konkrete opgave. Dette følger af forslagets § 16, stk. 2, hvortil der henvises.

Følgende erklæringer vil være omfattet af lovens § 1, stk. 3, med mindre det klart fremgår af erklæringen, at den er afgivet med en grad af sikkerhed:

- Erklæringer om udført assistance, f.eks. i forbindelse med at revisor opstiller et regnskab på baggrund af bogføringen.
- Erklæring om assistance med udarbejdelse af skattemæssigt specifikationshæfte eller andre skatteopgørelser til et regnskab for virksomheder eller personer.
- Erklæring om assistance med udarbejdelse af budgetter.
- Erklæring om aftalte arbejdshandlinger mellem virksomheden og revisor til brug for en långiver vedrørende sale and lease back transaktioner.
- Erklæring om aftalte arbejdshandlinger mellem virksomheden og revisor til Advokatrådet i relation til kontrol af advokaters klientkontomidler.

Øvrige erklæringer og rapporter, afgivet eller udarbejdet af revisor uden nogen grad af sikkerhed, som alene er til hvervgivers eget brug vil ikke være omfattet af § 1, stk. 3, og vil heller ikke være omfattet af loven.

I forslagets *stk. 4*, fastslås det, at »revisor« i denne lov er en fællesbetegnelse for godkendte revisorer, medmindre andet udtrykkeligt fremgår. Hvor der er forskelle i regelsættet for statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer, benyttes de fulde betegnelser. Det gælder bl.a. i § 13 om ejerforhold i revisionsvirksomheder, og i kapitel 9 om henholdsvis kvalitetssikring og disciplinærsystemet.

Med »revisor« i denne lov menes ligeledes de revisorer, som er godkendt i henhold til Europaparlamentets og Rådets direktiv om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer (2005/36/EF). Dette direktivs konsekvenser for udførelse af revision og andre opgaver er gennemført i den gældende lovs § 8 a. Bestemmelserne fremgår af forslagets § 11.

Af *stk. 5*, fremgår det, at der med »revisionsvirksomhed« menes en revisionsvirksomhed, der er godkendt i henhold til lovens § 13.

Til § 2

Stk. 1 præciserer, at revisorer og revisionsvirksomheder, der er godkendt i henhold til §§ 3, 10 og 13, optages i det offentlige register. Derudover optages tjenesteydere, jf. § 11, landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, jf. § 17, samt 3. lands revisorer og revisionsvirksomheder, jf. § 15. Registeret omfatter dermed alle godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, jf. dog nedenfor.

For tjenesteydernes vedkommende er det alene en præcisering af, hvilket register de optages i. Selve kravet om, at tjenesteydere skal optages i et offentligt register fremgår af forslagets § 11, der er en videreførelse af gældende lovs § 8 a.

Kravet om at optage revisorer og revisionsvirksomheder, der afgiver revisionspåtegning på årsregnskaber og koncernregnskaber for virksomheder beliggende uden for EU/EØS-området, og hvis omsættelige værdipapirer handles på reguleret marked i Danmark, er en implementering af bestemmelser i det nye 8. direktiv. I registeret skal det fremgå, at der er tale om revisorer og revisionsvirksomheder, der er registreret i henhold til forslagets § 15. Det vil sige, at sådanne revisorer og revisionsvirksomheder naturligvis ikke kan udføre lovpligtig revision i en dansk virksomhed eller udføre andre erklæringsopgaver, der er omfattet af loven. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan under visse forudsætninger undlade at registrere sådanne revisorer og revisionsvirksomheder, hvorfor registeret ikke nødvendigvis vil omfatte alle revisorer og revisionsvirksomheder, der afgiver revisionspåtegning på årsregnskaber og koncernregnskaber for virksomheder beliggende uden for EU/EØS-området, og hvis omsættelige værdipapirer handles på reguleret marked i Danmark. Der henvises nærmere til bemærkningerne til forslagets § 15. Bestemmelsen forventes ikke at få den store materielle betydning.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter efter *stk. 2*, de nærmere regler om registerets førelse, herunder om indberetning hertil og vedligeholdelse heraf. Bestemmelsen er en videreførelse af gældende lovs § 5, stk. 1, 2. pkt., og er i dag udnyttet i Bekendtgørelse om register over statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder (Revireg). Den gældende bekendtgørelse omfatter alene registrering af statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder. Bekendtgørelsen skal derfor udvides til at omfatte alle registreringspligtige revisorer og revisionsvirksomheder.

Artikel 17 og 18 i det nye 8. direktiv fastsætter, hvilke oplysninger, der skal være indeholdt i det offentlige register over revisorer og revisionsvirksomheder. Rammerne for indholdet i register for tjenesteydere er fastsat i direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer.

Det offentlige register over statsautoriserede og registrerede revisorer indeholder i dag oplysninger om navn og adresse. Disse oplysninger skal efter artikel 16 i det nye 8. direktiv suppleres med oplysning om

- registreringsnummer,
- navn, adresse, hjemmeside (webadresse) og registreringsnummer, på den eller de revisionsvirksomhed(er), revisor eventuelt er tilknyttet, samt
- enhver registrering som en revisor har hos udenlandske myndigheder, herunder navn på pågældende myndighed samt eventuelt registreringsnummer hos myndigheden.

Det offentlige register over revisionsvirksomheder indeholder i dag oplysninger om revisionsvirksomhedens navn, adresse, CVR-nr, juridisk form, navn og adresse på alle kontorsteder samt navn og titel på tilknyttede revisorer. Disse oplysninger skal i henhold til artikel 17 i 8. direktiv om lovpligtig revision suppleres med oplysninger om

- den primære kontaktperson og eventuel hjemmeside (webadresse),

- registreringsnummer på tilknyttede revisorer,
- navn og erhvervsadresse på alle ejere,
- navn og erhvervsadresse på medlemmer af det øverste ledelsesorgan,
- eventuelt medlemskab af et netværk, herunder liste over navn og adresse på hver medlemsvirksomhed og tilknyttet virksomhed eller en angivelse af, hvor disse oplysninger kan findes, samt
- enhver registrering som en revisionsvirksomhed har hos udenlandske myndigheder, herunder navn på pågældende myndighed samt eventuelt registreringsnummer hos den pågældende myndighed.

I bekendtgørelsen vil der blive fastsat regler om indberetning til og ajourføring af oplysninger i registre. Der vil herved bl.a. kunne fastsættes regler om, at revisorer og revisionsvirksomheder elektronisk skal indberette ændringer i de registrerede oplysninger.

Revisorer og revisionsvirksomheder, der skal registreres i henhold til forslagets § 15, skal som udgangspunkt give samme oplysninger som danske revisorer og revisionsvirksomheder, dog med den tilføjelse, at det skal fremgå, at de er registreret i henhold til § 15, jf. ovenfor. Det vil dog være muligt at lempe kravene, jf. nærmere bemærkninger til forslagets § 15, stk. 5.

For tjenesteyderes vedkommende vil der i registeret blive oplyst om personens navn, adresse og faglige titel i hjemlandet. Der henvises nærmere til bemærkningerne til forslagets § 11, stk. 2 og 3.

Til § 3

Forslagets § 3 fastsætter kravene for at blive godkendt som henholdsvis statsautoriseret og registreret revisor. Bestemmelsen svarer med enkelte ændringer til den gældende lovs § 3.

I den gældende lov bruges betegnelsen »beskikkelse« som udtryk for den handling, hvorved retten til at blive henholdsvis statsautoriseret og registreret revisor opnås. Da direktivet benytter betegnelsen »godkendt« for den tilsvarende handling, er ordet beskikkelse i lovforslaget erstattet af ordet godkendt, så der i hele forslaget tales om godkendt revisor, godkendt revisionsvirksomhed osv. Der er ikke herved sket nogen realitetsændring, men alene en sproglig tilnærmelse til direktivteksten. Det er endvidere præciseret i stk. 1, at det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der godkender statsautoriserede og registrerede revisorer, hvilket er i overensstemmelse med gældende administration af bestemmelsen. Der er med den foreslåede formulering ikke lagt op til en ændring af styrelsens sagsbehandling i forbindelse med godkendelse af revisorer.

Forslagets *stk. 1, nr. 1-6* er stort set uændret i forhold til i dag, idet der dog er sket justeringer i de paragrafmæssige henvisninger som følge af lovforslagets opbygning. Ordlyden i nr. 1 er endvidere ændret, så henvisningen til De Europæiske Fællesskabers og EØS-aftalens regler om etablering og tjenesteydelser er afløst af det mere mundrette EU-land eller EØS-land. Der er ikke herved sket nogen realitetsændring. Bopælskravet gælder endvidere ikke for lande, som EU har indgået aftale med. Som følge af, at Schweiz har indgået en sådan aftale med EU, er Schweiz indføjet på linje med EU- og EØS-landene. Kravet om bopæl i Danmark som betingelse for at blive godkendt revisor, gælder således hverken EU-borgere, EØS-borgere eller borgere i Schweiz.

Nr. 2-5 svarer til de gældende bestemmelser.

Nr. 6 om forsikring er tilpasset lovforslagets anvendelsesområde, jf. § 1, stk. 2 og 3. Det betyder, at den lovpligtige forsikring, som det er tilfældet under den gældende lov, er en betingelse for opnåelse af godkendelse som statsautoriseret eller registreret revisor. Forsikringen vil, som det også er tilfældet i dag, dække såvel alle de situationer, hvor revisor afgiver erklæring med sikkerhed som de tilfælde, hvor revisor afgiver andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende

er bestemt til hvervgivers eget brug. I begge situationer er der tale om erklæringer, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Ved at fastholde, at den lovpligtige forsikring fortsat skal være en godkendelsesbetingelse, samt ved at fastholde, at forsikringen fortsat skal dække al erklæringsafgivelse, opnås, at det ikke er op til den enkelte bruger af en statsautoriseret eller registreret revisor selv at undersøge, om revisor er dækket af en forsikring ved erklæringsafgivelse. Derimod dækker den lovpligtige forsikring, som det også er tilfældet i dag, ikke andre ydelser, revisor måtte beskæftige sig med, herunder rådgivnings- og konsulentopgaver.

Da revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed skal ske gennem en revisionsvirksomhed, kan en revisor, som ønsker at tage ansættelse i en anden virksomhed, vælge mellem at beholde sin godkendelse og dermed være underkastet kravet om obligatorisk forsikring, eller at deponere sin godkendelse, jf. forslagens § 6.

Stk. 2 indeholder reglerne om, hvor den praktiske uddannelse skal have fundet sted. I modsætning til den gældende lovs krav om, at uddannelsen skal have fundet sted i en statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed, så kræves det ifølge bestemmelsens 1. pkt. blot, at uddannelsen skal have fundet sted i en revisionsvirksomhed. Der skal være tale om en revisionsvirksomhed, der er godkendt i henhold til forslagens § 13. Ændringen i kravet til praktisk uddannelse hænger nøje sammen med, at ejerskabet (stemmerettighederne) i revisionsvirksomheder efter lovforslaget kan indehaves af alle revisorer eller revisionsvirksomheder, der er godkendt i henhold til det nye 8. direktiv. Der kan derfor forekomme godkendte revisionsvirksomheder, der som følge af ejerskabet er afskåret fra at betegne sig som statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder. Om revisionsvirksomheder, ejerskab mm. henvises til § 13 og bemærkningerne hertil.

Bestemmelsens 2. pkt. viderefører det gældende krav om, at den praktiske uddannelse til statsautoriseret revisor forudsætter, at uddannelsen har fundet sted hos en statsautoriseret revisor. Som følge af de foran omtalte ændringer i ejerskabsbestemmelsen for revisionsvirksomheder, er stk. 2, 2. pkt. dog tilpasset, så der stilles krav om, at de relevante opgaver skal være udført under tilsyn af en statsautoriseret revisor. Med tilsyn menes i den forbindelse, at det er en statsautoriseret revisor, der har ansvar for tilrettelæggelsen af vedkommendes arbejdsopgaver samt, at den statsautoriserede revisor har instruktionsbeføjelsen over for vedkommende.

Stk. 3 svarer til den gældende bestemmelse. Som hidtil er mulighederne for at undtage fra kravet om tre års praktisk uddannelse som følge af bestemmelserne i direktivet begrænset til ét år, som skal være foregået under instruktion af en person, som opfylder betingelserne for at blive godkendt. F.eks. vil dispensation kunne gives til en person, der under instruktion af en revisor med eller uden deponeret godkendelse arbejder i en banks interne revisionsafdeling, forudsat at opgaverne opfylder kravet i stk.1, nr. 5.

Stk. 4 svarer til den gældende bestemmelse. De gældende regler om forsikring er fastsat i bekendtgørelse nr. 740 af 21. august 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorerers garantistillelse og ansvarsforsikring. Der forventes ikke at ske ændringer heri.

Stk. 5 er en videreførelse af gældende lovs § 3, stk. 5, dog således at der er sket en ændring vedrørende omdømme, jf. nærmere nedenfor. Godkendelse som statsautoriseret eller registreret revisor kan således fortsat nægtes

- med henvisning til bestemmelser i straffelovens § 78, stk. 2,
- hvis der er grund til at frygte, at erhvervet ikke vil blive drevet forsvarligt (omdømme), eller
- på grund af gæld til det offentlige på kr. 50.000 eller mere.

I forslaget til formulering af det nye 2. pkt. er ordene »i stilling og erhverv« udgået for at imødekomme

den bredere formulering om omdømme i direktivet. Det dårlige omdømme skal således ikke nødvendigvis være opstået i stilling eller erhverv. 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.

Imidlertid vil f.eks. et omfattende spiritus- eller narkotikamisbrug 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 godkendelse i den konkrete situation, men ansøger kan i medfør af § 51 forlange et afslag indbragt for Erhvervsankenævnet. Om muligheden for efterfølgende at fratage revisor godkendelsen, hvis revisors omdømme bliver alvorligt kompromitteret, henvises til §§ 43, stk. 3, og 44, stk. 2, om Revisornævnet.

Til § 4

Efter lovforslagets § 4, stk. 1, er det en betingelse for at opretholde sin godkendelse som revisor, at revisor til enhver tid opfylder de fastsatte krav til efteruddannelse. Den gældende lov 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. Efteruddannelsen vil således blive et væsentligt element til sikringen af, at godkendte revisorer igennem hele deres virke vedligeholder og eventuelt udbygger de kompetencer, som de har opnået gennem deres teoretiske og praktiske uddannelsesforløb. Formålet er at sikre, at den høje kvalitet i revisors opgaveudførelse bevares.

Direktivet stiller endvidere krav om, at der kan pålægges passende sanktioner for manglende overholdelse af kravet til efteruddannelse. Da efteruddannelsen, som nævnt, er af væsentlig betydning for revisors kompetence, kan passende sanktioner i henhold til direktivets artikel 30 i sidste instans blive frakendelse af godkendelsen. Dette harmonerer med § 6 i den gældende lov, hvorefter revisor kan miste sin beskikelse, hvis betingelserne ikke længere er opfyldt, hvis revisor nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, eller hvis godkendelsen i øvrigt frakendes eller fratages.

Efter lovforslagets *stk. 2* fastsætter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen de 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 revisororganisation IFAC's krav til medlemsorganisationerne og lever således op til internationale standarder. IFAC's standarder m.v., herunder de internationale revisionsstandarder, har sit naturlige udgangspunkt i revision af store og børsnoterede selskaber, selvom standarderne retter sig mod virksomheder af alle størrelser. Det vil derfor være naturligt, hvis kravene til efteruddannelse også tager sit udgangspunkt i, hvorvidt revisorer reviderer eller afgiver erklæringer med sikkerhed i store og børsnoterede selskaber.

I forhold til *efteruddannelsens omfang* vil det således være naturligt, at niveauet differentieres, så der ikke stilles samme omfattende krav til alle godkendte revisorer, uanset hvilke opgaver de beskæftiger sig med. Som det er tilfældet i den gældende lov, stiller også lovforslaget på en række områder strengere krav

til revisorer, der afgiver revisionspåtegninger på regnskaber og afgiver andre erklæringer med sikkerhed, i virksomheder, der er af interesse for offentligheden, jf. § 21, stk. 3. Det drejer sig f.eks. om reglerne om uafhængighed, rotation og gennemsigtighed. På samme måde vil det være naturligt at differentiere kravene til efteruddannelsen i forhold til de opgaver, revisor beskæftiger sig med.

Differentiering er udtryk for, at der stilles meget forskellige krav til revisionen af årsrapporten for et stort børsnoteret selskab, der aflægger årsrapport efter de internationale regnskabsstandards (IFRS), og til revisionen af den lille lokale håndværker, der skal følge minimumskravene i årsregnskabsloven.

For revisorer, der udfører revisions- og erklæringsopgaver, som omhandlet i § 1, stk. 2, for virksomheder, som er omfattet af § 21, stk. 3, vil det derfor være naturligt ved fastsættelsen af regler om efteruddannelse at tage udgangspunkt i de gældende retningslinier fra FSR og FRR. Disse retningslinier er obligatoriske for de to foreningers medlemmer og omfatter derfor langt størstedelen af alle godkendte revisorer.

Revisorforeningernes retningslinier om obligatorisk efteruddannelse er, som nævnt foran, opbygget efter den internationale organisation IFAC's krav til medlemsorganisationerne. Et efteruddannelsesprogram, der følger disse retningslinier, vil derfor sikre det fornødne faglige kendskab, herunder til de internationale standarder, der er af særlig betydning for revisorer, der beskæftiger sig med revision af f.eks. børsnoterede eller finansielle virksomheder.

For godkendte revisorer, der ikke beskæftiger sig med sådanne opgaver for virksomheder af offentlig interesse, vil omfanget af den i lovforslaget krævede obligatoriske efteruddannelse kunne tilpasses opgaverne. Den obligatoriske efteruddannelse vil således kunne være kortere for revisorer, der ikke udfører opgaver for virksomheder af interesse for offentligheden.

Der er for alle godkendte revisorer tale om et kontinuerligt efteruddannelseskrav, hvor timerne skal deles ud over den treårige periode. Ved beregningen af 3-årsperioden benyttes kalenderåret. I forhold til det foreslåede ikrafttrædelsestidspunkt, jf. § 55, stk. 2, indebærer 3-årskravet for efteruddannelse, at kravet til antal efteruddannelses timer over 3 år skal være opfyldt senest den 31. december 2011. For revisorer, der godkendes første gang, starter efteruddannelsesperioden den førstkommande 1. januar efter godkendelsen.

Kravet om efteruddannelse gælder ligeledes for revisorer, som har haft deponeret deres godkendelse, eller hvis godkendelse har været frataget eller frakendt, og som igen ønsker at blive godkendt. Har sådanne personer ikke fulgt den obligatoriske efteruddannelse i den mellemliggende periode, kan kravet om efteruddannelse erstattes af en særlig prøve, jf. nærmere herom i § 9, stk. 3, og bemærkningerne hertil.

Som en konsekvens af, at lovforslaget indfører muligheden for at fastlægge differentierede efteruddannelsesprogrammer, vil en revisor, der har fulgt det kortere efteruddannelsesprogram, ikke kunne påtage sig revisions- eller erklæringsopgaver med sikkerhed, jf. § 1, stk. 2, for en virksomhed af offentlig interesse, jf. § 21, stk. 3, før det længerevarende og indholdsmæssigt mere omfattende efteruddannelsesforløb er gennemgået. En sådan revisor vil ikke kunne benytte reglen i § 9, stk. 3, til at aflægge en særlig prøve, da denne mulighed alene tilkommer personer, der har været uden godkendelse i en årrække, jf. også bemærkningerne til § 9, stk. 3.

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 valgfri områder relateret til revisionsvirksomheden, herunder selskabsret og virksomhedsledelse. Den gennemførte efteruddannelse skal være på et passende fagligt niveau.

Den gennemførte efteruddannelse kan antage flere *former*. Efteruddannelse skal således kunne gennemføres via en flersidig 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 indhold lever op til de fastsatte krav. Forfattervirksomhed vil således alene kunne godkendes som relevant efteruddannelse, hvis materialet har et tilstrækkeligt fagligt 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 tilsvarende regi. Da efteruddannelsen som nævnt kan antage en flerhed af former, ligger der ikke i bestemmelsen, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen eller anden myndighed skal foretage en godkendelse af mulige efteruddannelsesudbydere, men der må som minimum stilles krav om, at efteruddannelsen foregår på et professionelt niveau. Det pålægges således den enkelte revisor selv at foretage en vurdering af, hvorvidt f.eks. et udbudt kursus lever op til de fastsatte regler.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter endvidere regler om kontrol af revisorernes efteruddannelse. Denne bestemmelse skal sammenholdes med forslagets 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 og 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 om alle revisionsvirksomheder og de deri ansatte revisorer. Det er i øvrigt det eneste sted, hvor godkendte revisorer, der ikke har ansættelse i en revisionsvirksomhed, registreres. 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 blive efterprøvet af kvalitetskontrollanterne i forbindelse med gennemførelse af kvalitetskontrol i henhold til forslagets § 28. 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, er der i § 55, stk. 2, indsat en overgangsbestemmelse, der tager højde herfor.

Til § 5

Forslagets § 5 er i ændret form en videreførelse af den gældende § 8, hvor retten til at benytte betegnelserne »statsautoriseret revisor« og »registreret revisor« er forbeholdt statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer. Beskyttelsen af betegnelserne statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder, er som følge af lovforslagets opbygning flyttet til § 13, stk. 3. Sammenholdes de to bestemmelser er der således ikke tale om realitetsændringer i den gældende § 8.

Som det er tilfældet under den gældende bestemmelse, vil sammensætning af ordet revisor med ord som »autoriseret«, »godkendt« og »eksamineret« eller forkortelser heraf være i strid med bestemmelsen, jf. forslagets *stk. 4*. Udgangspunktet er, at det alene er godkendte statsautoriserede og registrerede revisorer, der må bruge denne betegnelse. Herved tydeliggøres det overfor kunder og forbrugere, at de kan regne med, at personer med denne betegnelse, er i Erhvervs – og Selskabsstyrelsens register over godkendte revisorer. Hvis revisor vælger frivilligt at deponere sin godkendelse, jf. forslagets § 6, eller godkendelsen bortfalder, jf. forslagets § 7, fratages, jf. forslagets § 8, eller frakendes, jf. forslagets § 44, stk. 2, eller straffelovens § 79, må betegnelsen og sammensætning eller forkortelser heraf ikke længere benyttes. Det følger dog af forslagets § 6, at en statsautoriseret revisor eller en registreret revisor, der frivilligt har deponeret godkendelsen, må anvende betegnelsen »statsautoriseret revisor« henholdsvis »registreret revisor« i rent private forhold, jf. bemærkningerne til forslagets § 6.

Til § 6

Uanset der ikke er lovhjemmel i den gældende lov til at deponere godkendelsen, er der en lang administrativ praksis for, at en revisor frivilligt kan deponere sin godkendelse i Erhvervs – og Selskabsstyrelsen. Deponeringen kan være begrundet i, at revisor ikke ønsker at gøre brug af sin godkendelse for en given periode, f.eks. fordi revisor tager arbejde uden for en revisionsvirksomhed. Revisor kan på denne måde undgå at skulle afholde udgifter til den lovpligtige forsikring. Konsekvensen af en frivillig deponering er dels, at revisor skal slettes i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens register over godkendte revisorer, dels at revisors mulighed for at udføre opgaver i henhold til § 1, stk. 2, ophører. Deponering forudsætter, at godkendelsen ikke - hverken før eller under deponeringen - bortfalder, fratages eller frakendes. Det betyder, at f.eks. en dom om frakendelse af godkendelsen i deponeringsperioden vil blive registreret i det offentlige register og erstatte en foretagen registrering af en frivillig deponering, uanset om deponering er sket før frakendelsen, da en frakendelse er en stærkere sanktion, som ikke kan omgås ved frivillige deponering.

Når revisor har deponeret sin beskikkelse, har det hidtil været styrelsens praksis, at revisor alene må benytte betegnelsen »statsautoriseret revisor med deponeret beskikkelse« eller »registreret revisor med deponeret beskikkelse«. Revisor skal således efter den gældende lov benytte betegnelsen »med deponeret beskikkelse« skrevet fuldt ud i tekst, når betegnelsen benyttes i andet end rent private forhold. I henhold til den gældende praksis skal det klart og tydeligt fremgå, at revisor har deponeret sin beskikkelse. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anerkender derfor ikke, at revisor anvender en forkortelse herfor, såsom »mdb«, idet forkortelser vil indebære en øget risiko for vildledning af kunderne med risiko for tab i retsforhold. Imidlertid har det vist sig, at der har været en meget forskellig praksis blandt revisorer med deponerede beskikkelser. Dette kom senest frem ved en straffesag i 2007, hvor en registreret revisor blev frifundet for overtrædelse af straffelovens § 131 om uretmæssigt at give sig ud for at have offentlig bemyndigelse til at drive en bestemt virksomhed. Under forsvarerens procedure kom det frem, at søgninger på internettet viste en lang række eksempler på revisorer med deponerede beskikkelser, der i andet end private forhold anvendte titlen »statsautoriseret revisor mdb« og »registreret revisor mdb«. Endvidere oplyste den tiltalte, at han ved henvendelse til FSR havde fået oplyst, at det var denne måde man underskriver på, når ens beskikkelse var deponeret eller bortfaldet. Tiltalte havde flere gange set andre i samme situation underskrive på denne måde. Retten fandt efter de fremlagte udskrifter fra internettet, at der har været en sådan praksis for at angive en beskikkelsesdeponering ved brug af betegnelsen »mdb«, at han ikke havde haft forsæt til fejlagtigt give sig ud for at have offentlig bemyndigelse til at drive virksomhed.

Revisorloven fra 2003 medførte, at revisor kan have andre opgaver end erklæringsopgaver og samtidig bevare sin beskikkelse. Behovet for deponering ved anden beskæftigelse end erklæringsopgaver er derfor

formindsket. Det er således efter den gældende lov ikke længere et krav, at revisor deponerer sin beskikkelse, hvis den pågældende får andet arbejde, f.eks. i en rådgivningsvirksomhed. Revisor er så blot afskåret fra at beskæftige sig med erklæringsopgaver i henhold til § 1, stk. 2.

Det er derfor i lyset af revisorlovens ændrede anvendelsesområde fundet naturligt i lovforslaget at tydeliggøre overfor kunder og øvrige interessenter, at det alene er aktive, godkendte revisorer, jf. forslagens § 5, der kan benytte betegnelsen »statsautoriseret revisor« eller »registreret revisor«.

Den foreslåede bestemmelse i forslaget til § 6, hvorefter revisor efter en frivillig deponering ikke må bruge betegnelsen »statsautoriseret revisor« eller »registreret revisor« enten i sammenhæng eller forkortet form er en stramning i forhold til gældende praksis. Forslaget medfører, at en statsautoriseret revisor, som frivilligt har deponeret godkendelsen ikke længere må benytte betegnelsen »statsautoriseret revisor med deponeret godkendelse« og en registreret revisor må på tilsvarende måde ikke længere benytte betegnelsen »registreret revisor med deponeret godkendelse« i forretningsforhold. I begge tilfælde må der heller ikke benyttes sammensætninger eller forkortelser heraf. Dette gælder, uanset om den pågældende ydelse ligger inden for eller uden for revisorloven. En statsautoriseret revisor, der frivilligt har deponeret sin godkendelse, må f.eks. ikke benytte titlen »statsautoriseret revisor« ved revision af en lokal grundejerforenings regnskaber eller ved udgivelse af faglige artikler el.lign. Hvis en revisor med deponeret godkendelse ønsker at oplyse om sin uddannelse i forretningsforhold, kan betegnelsen »revisor, cand.merc.aud.« anvendes, hvis vedkommende har denne uddannelse. En revisor med deponeret godkendelse kan ikke medregnes til stemmeflertallet som krævet i lovforslagets § 13, stk. 2, 1. pkt.

Forslaget svarer til retsplejelovens § 120 om advokaters mulighed for at deponere deres beskikkelse i Justitsministeriet. Efter deponering må de ikke betegne sig som advokat i forbindelse med forretningsforhold. I rent private forhold må advokaten dog fortsat benytte titlen. På samme måde indebærer lovforslaget, at revisor efter frivillig deponering i rent private forhold kan benytte sin titel i modsætning til de tilfælde, hvor godkendelsen er bortfaldet, frataget eller frakendt, jf. forslagens § 9, stk. 1. Med lovforslaget vil en statsautoriseret eller registreret revisor, som frivilligt har deponeret sin godkendelse, således i rent private forhold kunne kalde sig statsautoriseret revisor henholdsvis registreret revisor uden at tilføje ordene »med deponeret beskikkelse«.

At en revisor med deponeret godkendelse alene kan benytte betegnelsen »statsautoriseret revisor« eller »registreret revisor« i private forhold og udenfor forretningsforhold, må fortolkes på tilsvarende måde som ved afgrænsningen af begrebet »i forretningsforhold« i forhold til advokater. Ved afgrænsning kan der derfor skeles til justitsministeriets tilsvarende afgrænsning i henhold til retsplejeloven om advokaters anvendelse af betegnelsen »advokat« efter en frivillig deponering. Til eksempel kan oplyses, at advokater med deponeret beskikkelse ikke må optages i telefonbogen under rubrikken »Advokater«.

Efter forslaget må betegnelsen »registreret revisor« og »statsautoriseret revisor« først benyttes igen i forretningsforhold, når revisor opfylder alle betingelser for at udøve erklæringsopgaver og på ny er godkendt. Revisor skal således opfylde de krav, der stilles efter § 3, stk. 1, nr. 1, 2, 3 og 6, om henholdsvis bopæl, myndighed og værgemål, betalingsstandsning og konkurs og forsikring, og § 4 om efteruddannelse, ligesom vedkommende ikke må have forfalden gæld til det offentlige på 100.000 kr. eller derover.

I lovforslagets § 4, er der, som konsekvens af gennemførelsen af det nye 8. direktiv, indsat regler om, at revisor har pligt til at deltage i et efteruddannelsesprogram, der sikrer, at revisor bevarer sin teoretiske viden, sine faglige kvalifikationer samt sin viden om kravene til offentlighedens tillidsrepræsentant. Dette krav påhviler også en revisor, som har deponeret sin godkendelse, hvis godkendelsen forventes at skulle

opnås igen. Kravet om efteruddannelse skal således også være opfyldt, hvis godkendelsen igen ønskes opnået. Eventuelt vil der være mulighed for at aflægge en særlig prøve, jf. forslaget til § 9, stk. 3.

Til § 7

Forslagets §§ 7-9 omhandler de situationer, som kan føre til, at revisor mister sin godkendelse. Revisor kan miste sin godkendelse, fordi den bortfalder (§ 7), fordi den fratages af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (§ 8), eller fordi den frakendes ved Revisornævnet (§ 44, stk. 2) eller ved domstolene efter straffelovens § 79.

Bestemmelserne er i den gældende lov samlet i én paragraf (§ 6), som alene omhandler bortfaldsgrunde. Bestemmelsen om fratagelse pga. gæld til det offentlige er dog omhandlet i den gældende lovs § 7. Da der er tale om forskellige situationer, bl.a. fsv. angår ankemulighed, er det i lovforslaget fundet hensigtsmæssigt at foretage den foreslåede opdeling af paragrafferne.

Forslagets § 7 indeholder udtømmende bestemmelserne om bortfald af godkendelsen, dvs. de situationer, hvor godkendelsen automatisk ophører fra det tidspunkt betingelserne for godkendelse ikke længere er opfyldt. Bestemmelsen svarer helt til den gældende bestemmelse i § 6, stk. 1, nr. 1 og stk. 2. Der er ikke foretaget indholdsmæssige ændringer.

Bortfald sker herefter, når betingelserne i forslagens § 3, stk. 1, nr. 1, 2, 3 eller 6, om henholdsvis bopæl, myndighed og værgemål, betalingsstandsning og konkurs eller forsikring ikke længere opfyldes. Som en konsekvens af godkendelsens bortfald, skal revisor slettes i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens register over godkendte revisorer, jf. § 9, stk. 1. En revisor, hvis godkendelse er bortfaldet, vil efter anmodning kunne få sin godkendelse igen samt opnå optagelse i revisorregistret igen, når bortfaldsgrunden er ophørt, jf. nærmere § 9, stk. 2.

Til § 8

Forslagets § 8 omhandler de situationer, hvor revisor kan få frataget sin godkendelse. *Stk. 1* viderefører i uændret form den gældende § 7, stk. 1, hvorefter revisor af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan få frataget sin godkendelse, hvis denne har en forfalden gæld til det offentlige på 100.000 kr. og derover. Gælden omfatter al gæld til det offentlige. At gælden skal være forfalden betyder bl.a., at der ikke er indgået en frivillig afdragsordning. Fratagelsen vil som efter den gældende lov kunne prøves ved domstolene. Reglerne herom er flyttet til forslagens kapitel 10, der samler lovens bestemmelser om klageadgang. Om klageadgangen over fratagelse på grund af gæld til det offentlige henvises til bemærkningerne til forslagens § 52.

Stk. 2 indeholder bestemmelserne om, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage en revisor godkendelsen, hvis denne nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol eller hvis denne ikke opfylder lovgivningens krav til efteruddannelse.

Stk. 2, nr. 1, om kvalitetskontrol er en uændret videreførelse af den gældende § 6, stk. 1, nr. 2. Da der er tale om en afgørelse truffet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, kan afgørelsen prøves ved Erhvervsankenævnet, jf. forslagens § 51.

Det foreslåede *stk. 2, nr. 2*, indeholder konsekvenserne af manglende efteruddannelse, idet Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage en revisor godkendelsen, hvis denne ikke opfylder efteruddannelseskravene i forslagens § 4. Herved bliver sanktionen direktivkonform. Direktivet fastsætter således, at fratagelse af godkendelse skal være en mulig sanktion for manglende opfyldelse af efteruddannelseskravet. Sanktionen understreger tillige den betydning, som efteruddannelsen tillægges. Bestemmelsen skal dog ses i sammenhæng med bestemmelsen i stk. 3, hvis revisor kun mangler en mindre del af sin efteruddannel-

se. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse om fratagelse vil kunne indbringes for Erhvervsankenævnet, jf. § 51.

Stk. 3 modificerer udgangspunktet i stk. 2, nr. 2, hvorefter godkendelsen kan fratages, hvis efteruddannelseskravet ikke er opfyldt. Med inspiration i de norske regler om revisorers efteruddannelse, foreslås det, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal kunne give en revisor, der ikke fuldt ud 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 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, fratages godkendelsen, jf. stk. 2, nr. 2. 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.

Til § 9

Forslaget til § 9 indeholder en række bestemmelser, der kommer i anvendelse, hvis en godkendelse er bortfaldet, frataget eller frakendt.

Efter *stk. 1* skal Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i en sådan situation slette revisor fra det offentlige register, og vedkommende må ikke længere benytte godkendelsesbeviset og den faglige betegnelse.

Forslagets *stk. 2* svarer indholdsmæssigt til den gældende lovs § 6, stk. 4, idet den dog er suppleret med en sætning om, at betingelserne for godkendelse i øvrigt skal være opfyldt. Herved fastslås i lovteksten, hvad der allerede er gældende praksis. For så vidt angår kravet om efteruddannelse henvises til forslagets bestemmelse i stk. 3, der indeholder en særregel for revisorer, der har været ude af erhvervet i en årrække, og som ikke løbende har opfyldt kravene til efteruddannelse.

I *stk. 3* foreslås det, at en person, der for en årrække - enten som følge af, at godkendelsen har været deponeret, frakendt, frataget eller har været bortfaldet - ikke har virket som revisor, vil kunne tage en af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsat prøve, hvis vedkommende på grund af den frivillige eller ufrivillige pause ikke opfylder de for revisorer gældende efteruddannelseskrav. Ved en årrække vil der som udgangspunkt være tale om minimum 3 år, hvilket svarer til den cyklus, inden for hvilken efteruddannelseskravene skal være opfyldt.

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 godkendelsen. Herved undgås det, at godkendte revisorer spekulerer i at undlade at efteruddanne sig.

Til § 10

Forslagets § 10 svarer indholdsmæssigt til den gældende lovs § 4.

Stk. 1 indeholder betingelserne for, at personer med en udenlandsk uddannelse har ret til at opnå godken-

delse som revisor i Danmark. Personer, der er EU-statsborgere, statsborgere i lande, der er omfattet af EØS-aftalen, eller i Schweiz, som EU har indgået aftale med, er omfattet af direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. Personer, som opfylder betingelserne for at udøve lovpligtig revision i et af de omhandlede lande, vil ikke kunne nægtes adgang til at opnå godkendelse til at udøve samme erhverv i Danmark. Det nye 8. direktivs artikel 14 giver dog adgang til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen stiller krav om, at vedkommende dokumenterer sit kendskab til dansk lovgivning ved en såkaldt egnethedsprøve for at opnå adgang til at udøve lovpligtig revision.

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

Efter *stk. 2* gælder reglerne om efteruddannelse, brug af faglig titel og bortfald på tilsvarende måde som gælder for personer, der er godkendt som statsautoriserede og registrerede revisorer, jf. forslagets § 3.

Stk. 3 vedrører ikke betingelserne for at opnå godkendelse som revisor i Danmark, men giver mulighed for i konkrete situationer at tillade udenlandske revisorer at varetage hverv, hvortil der i lovgivningen ellers kræves en statsautoriseret eller registreret revisor. Det er en betingelse, at der foreligger særlige forhold. Sådanne forhold kan f.eks. foreligge, hvor en udenlandsk modervirksomhed har en berettiget interesse i, at en dansk dattervirksomheds regnskaber revideres af moderselskabets revisor. En tilladelse kan begrænses, og begrænsningen kan f.eks. vedrøre den tidsmæssige udstrækning eller opgavens art. Blandt de betingelser, der kan stilles, kan f.eks. være krav om benyttelse af digital signatur.

Personer, der godkendes efter *stk. 1* eller *3*, registreres i det offentlige register over godkendte revisorer. Det vil af registeret fremgå, hvis en revisor er godkendt efter *stk. 1* eller *3*. Det er nyt, at revisorer, der er godkendt efter *stk. 3*, bliver optaget i det offentlige register. Det er imidlertid fundet hensigtsmæssigt, at brugere af revisorers erklæringer til enhver tid kan se i registeret, om en erklæring er afgivet af en godkendt revisor.

Til § 11

Bestemmelserne i §§ *11* og *12* svarer til den gældende lovs §§ 8 a og 8 b, der blev indsat ved lov nr. 123 af 13. februar 2007 om ændring af lov om adgang til udøvelse af visse erhverv i Danmark samt en række love, herunder lov om statsautoriserede og registrerede revisorer. Ændringen, der trådte i kraft den 1. oktober 2007, er en følge af implementeringen af direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. For uddybende bemærkninger henvises til lovforslag L 11 2006/07.

Med ændringen blev det muligt for revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv, og som er etableret i et andet EU-land eller i et EØS-land eller Schweiz, midlertidigt og lejlighedsvist at afgive visse erklæringer, som ellers er forbeholdt statsautoriserede og registrerede revisorer. I forslaget ændres Schweiz til »et andet land, som EU har indgået aftale med«, hvorved der tages højde for ændringer heri.

Det fremgår af *stk. 1*, at den tilladte erklæringsafgivelse ikke omfatter lovpligtig revision af årsregnskaber og koncernregnskaber, som ifølge det nye 8. direktivs artikel 3, *stk. 1*, fortsat er forbeholdt revisorer, der er godkendt i det land, som kræver den lovpligtige revision. For Danmarks vedkommende vil det sige statsautoriserede og registrerede revisorer.

De erklæringer, der vil kunne afgives, omfatter blandt andet selskabsretlige erklæringer, erklæringer om review, erklæringer om assistance med regnskabsopstilling og erklæringer på skatteregnskaber.

Der skal være tale om en tjenesteydelse. Det vil ifølge direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer betyde, at det er en betingelse, at tjenesteyderen er lovligt etableret i en anden EU-med-

lemsstat, i et andet EØS-land eller i et andet land, som EU har indgået aftale med, med henblik på at udøve samme erhverv i denne medlemsstat (etableringsstaten).

Efter forslagens *stk. 2* skal revisorer, som midlertidigt og lejlighedsvist agter at afgive erklæringer i Danmark i henhold til direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer anmeldes til og optages i et offentligt tilgængeligt register i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det drejer sig om personer, der er etableret som revisorer i et andet EU-land, i et EØS-land eller i Schweiz.

Bestemmelsen indeholder endvidere hjemmel til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved bekendtgørelse fastsætter regler om anmeldelse og registrering mv. af sådanne personer samt betingelserne herfor.

Anmeldelsen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal fornyes en gang om året, hvis den pågældende agter at opretholde muligheden for midlertidigt eller lejlighedsvist at afgive erklæringer i Danmark i løbet af det pågældende år.

Efter forslagens *stk. 3* skal Erhvervs- og Selskabsstyrelsen føre et offentligt register over sådanne revisorer, der ønsker at udøve tjenesteydelser i Danmark i henhold til direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. Registret vil være offentligt og vil kunne ses på www.cvr.dk. Om anmeldelse og registrering henvises til bemærkninger til *stk. 2*.

Til § 12

Forslagets § 12 er en uændret videreførelse af den gældende § 8 b. Denne bestemmelse blev ligesom den gældende § 8 a indsat ved implementeringen af direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer.

Stk. 1 indeholder et krav om, at en revisor, der ønsker at udøve tjenesteydelser i overensstemmelse med direktivet, skal give en række oplysninger til modtageren af erklæringen. Det gælder bl.a. forsikringsoplysninger samt oplysning om den faglige titel. Den faglige titel er defineret som personens faglige titel i hjemlandet.

Stk. 2 indeholder hjemlen til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om de oplysninger, der i medfør af *stk. 1* skal gives. Reglerne herom findes i den gældende Bekendtgørelse om revisorer, translatører og tolkes samt dispachørers udøvelse af tjenesteydelser i et andet land end etableringslandet (Bek. nr. 1311 af 26. november 2007).

Til § 13

§ 13 omhandler regler om at blive godkendt som revisionsvirksomhed. Godkendelsen foretages af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Der har ikke efter de gældende regler været tale om en formel godkendelse af revisionsvirksomheder. Virksomheder, der er optaget i det offentlige register over statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder (Revireg), har efter de gældende regler i praksis været anset for »godkendte«, uanset at der efter den gældende lov alene har været tale om en registrering. Efter praksis sletter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen virksomheder i Revireg, hvis disse f.eks. nægter at underkaste sig den lovpligtige kvalitetskontrol. Dette svarer i realiteten til, at virksomheden mister sin »godkendelse«, idet den ikke længere kan være anmeldt som revisor i en virksomhed, der har revisionspligt, ligesom en revisor ikke længere kan afgive erklæringer igennem virksomheden.

§ 13 ændrer derudover 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.
- 2) Kravet om, at godkendte revisorer skal have majoriteten af såvel ejerskab som stemmeret, erstattes

af et krav om, at de alene skal have majoriteten af stemmeretten. Tilsvarende ændres begrænsningen på 5 %-ejerskab for andre end revisorer og revisionsvirksomheder til at eje aktier i revisionsvirksomheder til alene at vedrøre stemmeretten, og udvides samtidig til maksimalt 10 %-stemmeret uden dispensationsmulighed fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

- 3) Udenlandske revisorer og revisionsvirksomheder, som er godkendt i henhold til 8. direktiv, ligestilles med danske godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, og indgår således på lige fod med danske godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, 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 lovs bestemmelser om revisionsvirksomheder i overensstemmelse med det nye 8. direktiv.

Efter det foreslåede *stk. 1* godkender Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en virksomhed som revisionsvirksomhed, hvis den opfylder ejer- og ledelseskravene, yderligere betingelser fastsat i bekendtgørelse og underkaster sig den lovpligtige kvalitetskontrol. I forhold til den gældende bestemmelse er der i overensstemmelse med direktivet sket en udvidelse af de juridiske former, hvorunder revisionsvirksomhed kan drives i Danmark.

Det bliver med forslaget muligt at drive revisionsvirksomhed uanset valg af virksomhedsform. Der eksisterer således ikke længere en begrænsning af formerne til enkeltmandsvirksomheder, interessentskaber, aktieselskaber, kommanditaktieselskaber eller anpartsselskaber. Andre virksomhedsformer, der er gængse og lovlige i Danmark, vil således også kunne benyttes.

Som følge af direktivet, vil det endvidere nu blive muligt for en udenlandsk revisionsvirksomhed, som opfylder godkendelseskravene i et andet EU land, at blive godkendt her i landet.

Uanset valg af virksomhedsform og ejerskab, er det imidlertid stadig et ufravigeligt krav, at den lovpligtige revision udføres af godkendte revisorer.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med det foreslåede *stk. 2* og *4*, 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. direktivgodkendte 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 ejerkravene.

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 godkendte revisorer, afløses af et krav om, at det alene er stemmeretten, der skal tilhøre godkendte revisorer.
- 2) Revisorer, der er godkendt efter 8. direktiv i et andet EU/EØS-land, kan eje og have stemmeret i danske revisionsvirksomheder på linie med danske godkendte revisorer. Tilsvarende gælder for revisionsvirksomheder, der er godkendt efter 8. direktiv.
- 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 ejerskabsmajoritet til kapitalen. Bestemmelsen indebærer bl.a., at revisionsvirksomheder kan ejes af selskaber og personer, der ikke er revisorer, når blot flertallet af stemmerettighederne indehaves af revisorer. Loven regulerer således ikke hvem, der skal have majoritet til kapitalen i en revisionsvirksomhed. Flertallet af stemmerettighederne skal dog altid indhaves af revisorer.

Som konsekvens af den ophævede begrænsning i selskabsform, samles ejerkravene nu i én bestemmelse gående udelukkende på stemmerettigheder.

Kravet i den gældende bestemmelses stk. 2, 2. pkt. og stk. 3, 2. pkt. om, at øvrige andele op til 50 pct. kan ejes af personer uden for kredsen af statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer fastholdes uændret. Det gældende krav om, at sådanne personer eller virksomheder hver især kun kan eje op til 5 pct. af stemmerettighederne, foreslås forhøjet til 10 pct.

Bestemmelsen stammer fra EU-henstillingen om revisors uafhængighed. Denne henstilling nævner begrænsningen på 5 eller 10 pct. Som følge af dette, har styrelsen hidtil haft mulighed i den gældende § 12, stk. 5, til at give dispensation til en ejerandel udover de 5 pct. Praksis har været, at der i alle tilfælde er givet dispensation op til de 10 pct. som nævnt i henstillingen.

Som konsekvens heraf foreslås begrænsningen hævet, så enhver person uden for kredsen af godkendte revisorer hver især kan eje op til 10 pct. af stemmerettighederne. Samtidig ophæves Erhvervs- og Selskabsstyrelsens mulighed for at dispensere fra denne grænse.

I forslagets § 57 er indsat overgangsbestemmelser for personer, der tidligere har fået dispensation udover 10 %. Der henvises til bemærkningerne hertil.

De gældende undtagelser fra begrænsningen videreføres uændret, så bl.a. personer med deres hovedbeskæftigelse i revisionsvirksomheden kan eje mere end 10 %. Hensigten med bestemmelsen, der stammer fra lovændringen i 1994, var, at netop personer med deres hovedbeskæftigelse i virksomheden, skulle kunne eje aktier. Det har således ikke været hensigten med bestemmelsen at tillade, at personen indskyder et selskab af f.eks. skattemæssige grunde.

Efter den gældende lovgivning eksisterer der alene statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder. Som en konsekvens af de ændrede bestemmelser, hvorefter også revisorer og revisionsvirksomheder, der er godkendt efter 8. direktiv i et andet EU/EØS-land, kan have ejerskab til og stemmeret i danske revisionsvirksomheder, foreslås det i stk. 3, 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.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan efter forslagets stk. 5 fastsætte nærmere regler om revisionsvirksomheders navne. Der henvises til bemærkningerne til stk. 5.

Kvalitetskontrollen, som i henhold til loven 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.

Stk. 4 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. Det betyder f.eks., at en revisor, der har deponeret sin godkendelse, jf. forslagets § 6, ikke længere må medregnes i det flertal, som skal bestå af godkendte revisorer. 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. Bestemmelsen om SE-selskaber blev sat ind ved lov nr. 364 af 19. maj 2004.

Det foreslåede *stk. 5* viderefører Erhvervs- og Selskabsstyrelsens hjemmel i det gældende stk. 7, til at fastsætte yderligere regler om udøvelse af revisionsvirksomhed. Hjemmelen ændres dog på flere områder bl.a. som konsekvens af de ændrede krav til revisionsvirksomheder. Det er endvidere fundet hensigtsmæssigt også at kunne fastsætte nærmere regler, hvis en revisionsvirksomhed bliver taget under konkursbehandling eller på anden måde kommer ind under skifterettens regler. Herudover er det specifikt angivet, at der kan fastsættes yderligere regler om en revisionsvirksomheds navn.

Der vil i bekendtgørelsen nærmere kunne fastsættes regler om revisionsvirksomheders navne, herunder hvorvidt revisionsvirksomheder, der har en udenlandsk ejerkreds, skal eller kan benytte en anerkendt udenlandsk betegnelse. Bestemmelsen skal supplere forslagets stk. 3, hvorefter visse revisionsvirksomheder er eneberettigede 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 foreslået fastsat i bekendtgørelse. 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.

Efter *stk. 6*, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nægte at godkende en virksomhed som revisionsvirksomhed, hvis der er grund til at antage, at den pågældende virksomhed ikke vil varetage opgaven på forsvarlig vis. Der er tale om en implementering af artikel 4 i det nye 8. direktiv, hvorefter en medlemsstat kun må godkende revisionsvirksomheder med et godt omdømme. Efter direktivet skal det ligeledes være muligt at fratage en revisionsvirksomhed godkendelsen, hvis omdømmet efterfølgende er blevet alvorligt kompromitteret, jf. forslagets § 14, stk. 1, nr. 3 og bemærkningerne hertil.

Det må forventes, at bestemmelsen kun vil blive taget i anvendelse i yderst sjældne tilfælde. Det er en forudsætning for anvendelsen, at virksomheden hidtil er drevet på en sådan måde, at der er grund til at antage, at de opgaver, der vil blive udført igennem virksomheden, ikke vil ske i overensstemmelse med lovens bestemmelser. Der kunne være tale om, at virksomheden og dens ansatte hidtil har udvist en sådan mangel på moral og etik, at der er grund til at antage, at de opgaver, der udføres i henhold til forslagets § 1, stk. 2 og 3, vil have en sådan karakter, at brugerne ikke vil kunne fæste nogen tillid til de afgivne erklæringer. Der må imidlertid foretages en konkret vurdering i den konkrete situation.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan nægte at godkende virksomheden i den konkrete situation, men virksomheden vil kunne indbringe afgørelsen for Erhvervsankenævnet i medfør af forslagets § 51.

Efter *stk. 7*, kan en virksomhed, hvis godkendelse tidligere er bortfaldet, frataget eller frakendt, kun godkendes på ny, hvis de forhold, der førte til bortfaldet, fratagelsen eller frakendelsen, er blevet bragt i orden.

En virksomhed, der således er blevet slettet i registeret over godkendte revisionsvirksomheder, fordi den f.eks. ikke opfyldte ejer- eller ledelseskravene i lovens § 13, stk. 2 og 4, kan således kun blive godkendt igen, hvis den dokumenterer, at ejer- eller ledelseskravene nu er blevet bragt i overensstemmelse med lovens bestemmelser herom.

Tilsvarende gælder, at en virksomhed, der er blevet slettet, fordi den har nægtet at underkaste sig den lovpligtige kvalitetskontrol, kun kan blive godkendt igen, hvis den kan fremlægge dokumentation for, at den har fået gennemført en kvalitetskontrol, der svarer til kravene i loven. Der kan naturligvis ikke være tale om den lovpligtige kvalitetskontrol, da virksomheden ikke er omfattet af loven. Virksomheden må anmode Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om at udpege og indgå en aftale med en kvalitetskontrollant til at gennemføre en kvalitetskontrol, der svarer til kravene til den lovpligtige kvalitetskontrol. Styrelsen vil i sådanne situationer anmode om Revisortilsynets bistand. Det har efter den gældende lov vist sig, at virksomheder, der er blevet slettet i registeret som følge af manglende gennemførelse af den lovpligtige kvalitetskontrol, efterfølgende har registreret sig i registeret igen. Der har ligeledes været risiko for, at virksomheder har afmeldt sig registeret for at undslippe kvalitetskontrollen for derefter at tilmelde sig igen. Med den foreslåede bestemmelse er der nu ingen tvivl om betingelserne for igen at kunne blive godkendt som revisionsvirksomhed.

Hvis virksomheden er blevet slettet på grund af omdømmet, kan den kun blive godkendt igen, hvis domstolene omstøder Revisornævnets afgørelse om frakendelse af godkendelsen, eller hvis Revisornævnet efterfølgende ophæver afgørelsen, jf. forslagets § 45.

En virksomhed, der er blevet godkendt som revisionsvirksomhed optaget i det offentlige register over godkendte revisionsvirksomheder. Det svarer til gældende ret, idet dette allerede følger af den gældende lovs § 5, at en revisionsvirksomhed skal være registreret i registeret over revisionsvirksomheder, for at kunne vælges som revisor i et selskab eller for at en revisor kan afgive erklæringer omfattet af loven igennem virksomheden.

Det vil fortsat være sådan, at virksomhederne selv skal registrere sig i Revireg, som i dag. Det må imidlertid forventes, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vil etablere kontroller, herunder formelle kontroller, med, at de virksomheder, der registrerer sig i Revireg, opfylder betingelserne for at være godkendte revisionsvirksomheder, dvs. opfylder betingelserne i forslagets § 13 samt ikke er omfattet af de forhold, der er omhandlet i § 14. Dette er en naturlig følge af, at styrelsen overgår fra at være registreringsmyndighed til at være egentlig tilsynsmyndighed i overensstemmelse med kravene herom i det nye 8. direktiv. Styrelsen vil således kunne slette en virksomhed i Revireg, hvis det konstateres, at virksomheden ikke opfylder betingelserne for at blive eller være godkendt.

Til § 14

§ 14 indeholder regler om bortfald og fratagelse af en virksomheds godkendelse som revisionsvirksomhed, herunder at bortfald, fratagelse eller frakendelse indebærer, at virksomheden slettes i registeret over godkendte revisionsvirksomheder.

Efter *stk. 1* bortfalder en revisionsvirksomheds godkendelse, hvis den ikke længere opfylder ejer- eller ledelseskravene i forslagets § 13, stk. 2 og 4, eller hvis virksomheden ikke opfylder de nærmere regler om revisionsvirksomheder, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter med hjemmel i forslagets § 13, stk. 5.

Det er allerede efter de gældende regler en betingelse, at ejer- og ledelseskravene mv. er opfyldt, for at kunne være registreret i registeret over revisionsvirksomheder. Såfremt en revisionsvirksomhed ikke længere opfylder betingelserne har de pligt til at give styrelsen meddelelse herom efter bekendtgørelsen om revisionsvirksomhed (virksomhedsbekendtgørelsen). Styrelsen sletter herefter straks revisionsvirksomheden af registeret, medmindre den opfylder virksomhedsbekendtgørelsens betingelser for i en begrænset periode fortsat at udføre revisions- og erklæringsopgaver.

Efter *stk. 2* kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fratage en revisionsvirksomhed godkendelsen, hvis den nægter at underkaste sig den lovpligtige kvalitetskontrol.

Dette er ligeledes en videreførelse af gældende regler og praksis. Efter den gældende lovs § 12, stk. 1, har en revisionsvirksomhed således pligt til at underkaste sig den lovpligtige kvalitetskontrol, og kun revisionsvirksomheder, der opfylder § 12, stk. 1, optages i registeret over revisionsvirksomheder, jf. gældende lovs § 5, stk. 1.

Grundlaget for at miste godkendelsen efter denne bestemmelse er, at Revisortilsynet har meddelt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at en revisionsvirksomhed, der er udtaget til kvalitetskontrol, enten ikke har indgået en aftale med en kontrollant inden en fastsat tidsfrist, eller at der ikke er modtaget en erklæring fra en kvalitetskontrollant om gennemført kvalitetskontrol inden en nærmere fastsat tidsfrist. Fristerne fremgår af bekendtgørelse om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed. Det er alene Revisortilsynet, der træffer afgørelse om, hvorvidt en revisionsvirksomhed har nægtet at underkaste sig kvalitetskontrol. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal derfor ikke foretage en prøvelse af Revisortilsynets afgørelse, men skal alene sikre, at der ikke er begået faktuelle fejl, forinden revisionsvirksomheden slettes i registeret. Forinden Erhvervs- og Selskabsstyrelsen træffer afgørelse om fratagelse, indhentes revisionsvirksomhedens bemærkninger til Revisortilsynets afgørelse. Styrelsens afgørelse kan indbringes for Erhvervsankenævnet, jf. forslagens § 51.

Efter *stk. 3*, er konsekvensen af, at en revisionsvirksomheds godkendelse bortfalder eller fratages efter stk. 1 eller stk. 2, at virksomheden slettes af det offentlige register over godkendte revisionsvirksomheder. Tilsvarende gælder, hvis Revisornævnet har frakendt godkendelsen som følge af, at revisionsvirksomhedens omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret, at der er nærliggende fare for, at virksomheden ikke vil varetage dens opgaver på forsvarlig vis. Der henvises nærmere til forslagens § 43, stk. 4.

Det følger endvidere af den foreslåede bestemmelse, at en revisionsvirksomhed, der slettes af registeret ikke må benytte betegnelsen »statsautoriseret revisionsvirksomhed« henholdsvis »registreret revisionsvirksomhed« eller sammensætninger eller forkortelser heraf. Det svarer til den gældende lovs § 8, hvorefter kun en revisionsvirksomhed, der opfylder kravene til en statsautoriseret revisionsvirksomhed henholdsvis registreret revisionsvirksomhed, må betegne sig som sådan.

Til § 15

Reglerne om registrering og tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder, der har hjemsted uden for EU/EØS-området fremgår af det nye 8. direktiv. Den foreslåede § 15 implementerer direktivets artikler 45 og 46.

I overensstemmelse med direktivets artikel 45, stk. 1, foreslås det i stk. 1, at revisorer og revisionsvirksomheder, der har hjemsted udenfor EU/EØS-området, og som afgiver revisionspåtegning på et årsregnskab og eventuelt koncernregnskab for en virksomhed, der ligeledes har hjemsted udenfor EU/EØS-området, og hvis omsættelige værdipapirer er optaget til handel på et reguleret marked i Danmark, skal registreres. Der henvises til bemærkningerne til stk. 5, vedrørende betingelser for og registrering i det offentlige register.

Efter forslaget *stk. 2* gælder registreringskravet ikke, hvis den i *stk. 1* nævnte virksomhed udelukkende udsteder gældsbeviser, hvis pålydende værdi pr. enhed beløber sig til mindst 50.000 euro eller, når der er tale om gældsbeviser i en anden valuta, på udstedelsesdagen svarer til mindst 50.000 euro. Undtagelsen er i overensstemmelse med artikel 45, *stk. 1*, i direktivet.

Efter forslaget *stk. 3* bliver revisorer og revisionsvirksomheder, der er registreret efter *stk. 1*, underlagt det danske offentlige tilsynssystem. Det betyder, at Revisortilsynets kvalitetskontrol også omfatter de registrerede revisorer og revisionsvirksomheder, ligesom Revisornævnet kan behandle klager over disse revisorer og revisionsvirksomheder. Endelige er konsekvensen, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan iværksætte undersøgelse af revisioner udført af de pågældende revisorer og revisionsvirksomheder. Der henvises til bemærkningerne til *stk. 4*, om manglende efterlevelse af reglerne i *stk. 3*.

Stk. 4 giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for at fritage en revisor eller en revisionsvirksomhed fra registreringspligten efter *stk. 1*, ligesom styrelsen kan fritage de pågældende revisorer og revisionsvirksomheder fra at blive omfattet af et eller flere af kravene i *stk. 3*. Der er en forudsætning for helt eller delvis fritagelse for kravene i *stk. 3*, at revisor eller revisionsvirksomheden i et andet land er underlagt systemer for offentligt tilsyn, kvalitetskontrol, undersøgelser og disciplinære sanktioner, der svarer til de danske regler. Omfanget af de regler de er underlagt og vurderingen af, hvorvidt de svarer til de danske regler, er afgørende for, i hvilket omfang hel eller delvis fritagelse kan komme på tale. Der henvises til bemærkningerne til *stk. 5*, om betingelserne for hel eller delvis fritagelse fra det danske offentlige tilsyn, herunder kvalitetskontrol samt reglerne om undersøgelser og sanktioner.

Efter *stk. 5* fastsætter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nærmere regler om og betingelserne for registrering efter *stk. 1*, samt regler og betingelser for hel eller delvis fritagelse efter *stk. 4*.

Det nye 8. direktiv indeholder en række bestemmelser om registrering samt om muligheden for helt eller delvist at fritage de pågældende revisorer og revisionsvirksomheder fra registreringspligten eller enkelte elementer af det offentlige tilsyn. Herudover giver direktivet EU-Kommissionen mulighed for at fastsætte yderligere regler på området. Det er på denne baggrund fundet mest hensigtsmæssigt, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bemyndiges til at fastsætte de nærmere regler om registrering og om hel eller delvis fritagelse fra det danske offentlige tilsynssystem i en bekendtgørelse.

I bekendtgørelsen vil blive fastsat de betingelser, som skal være opfyldt for at kunne blive registreret. Der vil bl.a. blive stillet krav om flertallet af revisionsvirksomhedens ledelse og revisorer, der udfører revisionen, opfylder krav om teoretisk og praktisk uddannelse, der svarer til kravene til revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv. Der vil herudover blive stillet krav om, at revisionerne udføres i overensstemmelse med de internationale revisionsstandarde (ISA) samt under iagttagelse af regler, der svarer til de danske vedrørende uafhængighed og fastsættelse af vederlagets størrelse eller standarder eller kriterier, der anses for ligeværdige. EU-Kommissionen kan efter direktivet træffe afgørelse om ligeværdighed. Indtil sådan afgørelse er truffet af EU-Kommissionen, er det Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der træffer afgørelsen. Endelig vil det være en betingelse, at revisionsvirksomheden offentliggør en rapport om gennemsigtighed, der svarer til forslaget § 27. Der henvises til bemærkninger hertil.

I bekendtgørelsen vil der endvidere blive fastsat krav om, hvilke oplysninger, der skal registreres i det offentlige register. De oplysninger, der vil blive fastsat, vil tage udgangspunkt i kravene til godkendte danske revisorer og revisionsvirksomheder. Der henvises til bemærkningerne til forslaget § 2. Af praktiske grunde kan der eventuelt lempes på visse oplysningskrav. F.eks. således, at der alene skal registreres det eller de relevante kontorsteder, dvs. hvorfra den revisionspåtegning, der begrunder registreringspligten, kommer fra, ligesom det kan fastsættes, at alene de revisorer, der udfører de relevante revisioner, registreres.

I bekendtgørelsen vil endvidere blive fastsat regler for, hvornår en revisor eller revisionsvirksomhed helt eller delvist kan fritages for at blive underlagt det danske tilsynssystem eller fra registreringspligten i det hele taget.

Det vil bl.a. blive fastsat, at revisor eller revisionsvirksomheden kan blive fritaget for at blive underlagt den danske kvalitetskontrol, hvis revisor eller revisionsvirksomheden inden for de seneste 3 år har gennemgået en kvalitetskontrol, der er udført af en kompetent myndighed inden for EU/EØS-området, eller af en anden kompetent myndighed, der anses for ligeværdig med en kompetent myndighed inden for EU/EØS-området.

Endeligt vil der blive fastsat nærmere bestemmelser om, hvornår systemer for kvalitetskontrol, undersøgelser og disciplinære sanktioner kan anses for at svare til de danske regler, og dermed kan danne grundlag for fritagelse. EU-Kommissionen kan træffe afgørelser om, hvornår systemerne anses for ligeværdige med 8. direktiv, ligesom den kan fastsætte overgangsregler for lande, der endnu ikke opfylder kravene til ligeværdige systemer. Bekendtgørelsen vil således skulle udarbejdes under hensyntagen til EU-Kommissionens beslutninger herom. Indtil EU-Kommissionen har truffet afgørelse vedrørende et lands systemer eller om overgangsperioder, træffes afgørelse om ligeværdighed af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Det følger af forslagets *stk. 6*, at en revisionspåtegning, der er afgivet af en revisor eller en revisionsvirksomhed, der ikke er registreret eller er fritaget for registrering, ingen retsvirkning har.

Til § 16

Den gældende bestemmelse om, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant følger af lovens § 2, stk. 1.

Kravet om, at revisor skal være offentlighedens tillidsrepræsentant ved udførelse af opgaverne efter loven blev indsat i de daværende love ved en lovændring i 1994. Om begrebet »offentlighedens tillidsrepræsentant« fremgår følgende af bemærkningerne til lovændringen i 1994: *»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).«*

Formålet med begrebet var blandt andet at understrege revisors uafhængighed af både hvervgiver og af modtageren af revisors erklæring og at understrege, at revisor blandt andet har til opgave at varetage offentlige hensyn ved udførelsen af sit arbejde.

Derudover følger det af den gældende § 2, stk. 2, 2. pkt., at opgaverne skal udføres i overensstemmelse med 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.

Begrebet »offentlighedens tillidsrepræsentant« handler således om revisors ansvar overfor offentligheden, mens begrebet »god revisorskik« handler om revisors adfærd ved udførelsen af opgaverne.

Ifølge præamblen til det nye 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.«

Forslag til stk. 1 svarer i stort omfang til bestemmelserne i den gældende lovs § 2, stk. 1 og 2, 2. pkt. De nærmere regler om revisors adfærd ved udførelse af de i forslagets § 1, stk. 2, omhandlede opgaver og dermed en uddybning af begrebet »god revisorskik« er dog anført eksplicit med henblik på at opfylde direktivets krav om etiske regler.

Stk. 1, 1. pkt. 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, og være opmærksom på, at disse interessenter kan have modstående interesser i forhold til virksomhedens ledelse.

Revisor er efter forslaget kun offentlighedens tillidsrepræsentant i forbindelse med udførelse af de i § 1, stk. 2 omhandlede opgaver, dvs. efter forslaget alene ved afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber samt ved afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er beregnet til hvervgiverens eget brug.

Revisor vil således ikke være 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 3, - og ønsker at beskæftige sig med andre opgaver, er revisor konkurrencemæssigt ligestillet med alle andre udbydere af sådanne ydelser.

Ved udførelsen af rådgivningsopgaver 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 9. Uafhængighedsbestemmelserne i kapitel 4 vil dog kunne afskære revisor fra at udføre en række revisions- og erklæringsopgaver.

Revisor er heller ikke offentlighedens tillidsrepræsentant ved udførelse af erklæringsopgaver efter § 1, stk. 3, dvs. erklæringer uden sikkerhed. Ved udførelse af erklæringsopgaver omfattet af § 1, stk. 3 vil revisor alene skulle leve op til kravet om at udvise professionel kompetence og fornøden omhu for disse opgaver. For en nærmere omtale heraf henvises til bemærkningerne til stk. 2.

Af stk. 1, 2. pkt. fremgår det, at opgaver omfattet af § 1, stk. 2 skal udføres i overensstemmelse med god revisorskik, herunder i overensstemmelse med nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader. I forhold til den gældende lov er begrebet »omhu« ikke længere medtaget, idet dette begreb i stedet indgår som en del af de nye etiske principper i stk. 1, 3. pkt. I forhold til den gældende lovs

§ 2, stk. 2 er det nu eksplicit anført, at nøjagtighed og hurtighed også anses for at være en del af god revisorskik.

»God revisorskik« er herudover uændret i forhold til den gældende lov og udtrykker derfor som ovenfor nævnt blandt andet den adfærd, som den gode og omhyggelige, fagligt kompetente revisor udviser.

Bestemmelsen om god revisorskik udbygges i stk. 1, 3. pkt. med et krav om, at revisor i sit arbejde i overensstemmelse med god revisorskik skal iagttage krav om integritet, objektivitet, fortrolighed professionel adfærd samt professionel kompetence og fornøden omhu.

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

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

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.

Ved »*professionel kompetence og fornøden omhu*« forstår, 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.

I forhold til lovgivningen er den faste kerne af bestemmelser, som på lovgivningsniveau udfylder begrebet god revisorskik blandt andet bestemmelserne i forslaget om

- revisors fratræden mv., jf. § 18,
- underskriftsforhold, jf. § 19,
- revisionsprotokollen, jf. §§ 20 og 21,
- rapportering om økonomiske forbrydelser, jf. § 22,
- dokumentation, jf. § 23,
- uafhængighed, jf. kapitel 4,
- kvalitetsstyring, jf. kapitel 6.

God revisorskik udfyldes løbende i takt med den udvikling, der sker i samfundet og naturligvis inden for 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.

God revisorskik synliggøres og udvikles især gennem domme, disciplinærnævnskendelser (revisornævnskendelser), responsa, revisionsstandarder og –vejledninger, samt gennem praksis.

Efter forslagets *stk. 2* anføres det, at opgaverne omfattet af *stk. 1* alene må udføres i revisionsvirksom-

heder. Dette gælder dog ikke for opgaver udført af revisorer, der er godkendt til at varetage konkrete erhverv, jf. § 10, stk. 3, opgaver udført af tjenesteydere, jf. § 11, samt opgaver udført af registrerede revisorer ansat i de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, der er tilknyttet eller drives under Dansk Landbrug efter § 17. Bestemmelsen svarer til den gældende § 2, stk. 2, i loven.

Det er alene for erklæringsopgaver omfattet af § 1, stk. 2, at der er krav om, at opgaverne skal udføres i en revisionsvirksomhed. Der er ikke et tilsvarende krav for opgaver omfattet af § 1, stk. 3. Dette medfører, at også revisorer, der ikke er ansat i en revisionsvirksomhed, og som ikke er omfattet af henholdsvis § 10, stk. 3, § 11 og § 17, vil kunne afgive erklæringer omfattet af § 1, stk. 3.

Konsekvensen af, at loven fremover foreslås at indeholde en opdeling af anvendelsesområdet, således at erklæringsafgivelse med høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed, er omfattet af alle lovens bestemmelser, mens erklæringsafgivelse uden sikkerhed kun er omfattet af en del lovens bestemmelser, er, at begrebet god revisorskik lovgivningsmæssigt alene fremover vil gælde i forhold til erklæringer med sikkerhed, jf. forslaget § 1, stk. 2. I forhold til erklæringer uden sikkerhed, jf. forslaget § 1, stk. 3, som hidtil har været omfattet af kravet om god revisorskik, vil det fremover alene gælde, at revisor skal udvise professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af disse opgaver.

Erklæringer omfattet af § 1, stk. 3, kan indbringes for Revisornævnet, hvis erklæringen og det arbejde, der ligger til grund for erklæringen mv. ikke er tilfredsstillende. I den forbindelse er der brug for regler, der fastlægger, hvad kravene til erklæringer omfattet af § 1, stk. 3 er, således at kravene til indholdet af disse erklæringer kan fastlægges. Dermed vil disse regler danne grundlag for, at Revisornævnet kan tage stilling til, om reglerne er overtrådt, når der er tale om en erklæring omfattet af § 1, stk. 3. Ved fastlæggelsen af kravene til § 1, stk. 3-erklæringer skal faglige hensyn til det arbejde, der ligger til grund for erklæringen tages i betragtning. Fastlæggelsen af kravene til disse erklæringer er herunder særligt begrundet i forbrugermæssige hensyn, og forbrugerbeskyttelsen i forhold til kravet til indholdet af disse erklæringer vægtes derfor i denne sammenhæng.

Efter forslaget til *stk. 3* skal revisor udvise professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaver omfattet af § 1, stk. 3. Ved professionel kompetence og fornøden omhu for opgaver omfattet af § 1, stk. 3 forstås i hovedtræk, at revisor vedligeholder sin faglige viden og færdigheder på det niveau, der er nødvendigt for at sikre, at hvervgiver modtager en professionel ydelse. Professionel kompetence og fornøden omhu er nærmere omtalt under bemærkningerne til stk. 1 ovenfor. Dette indebærer, at der stilles de samme forholdsmæssige krav til revisors professionelle viden ved udførelse af § 1, stk. 2-opgaver og ved § 1, stk. 3-opgaver. Dette indebærer således, at hvis revisor skal afgive en revisionspåtegning i et årsregnskab, som er aflagt efter IFRS, så vil kravet om professionel kompetence og fornøden omhu indebære, at revisor har det nødvendige kendskab til IFRS for at kunne afgive en revisionspåtegning. Er der tale om en opgave omfattet af § 1, stk. 3, indebærer kravet om professionel kompetence og fornøden omhu eksempelvis, at revisor ved opstilling af et regnskab for en finansiell virksomhed har kendskab til eventuelle særregler vedrørende opstilling af sådanne regnskaber, inden revisor kan afgive sin erklæring om assistance med regnskabsopstilling.

Kravet om professionel kompetence og fornøden omhu skal således sikre, at revisor har den fornødne faglige viden på det område, som den enkelte erklæring vedrører.

I forhold til de øvrige etiske regler for erklæringer omfattet af § 1, stk. 2 – integritet, objektivitet, fortrolighed og professionel adfærd – anses det ikke for relevant, at disse principper også skulle gælde for § 1, stk. 3-erklæringer. Baggrunden herfor er, at der ikke er krav om, at revisor skal være uafhængig ved disse erklæringer, hvilket integritet og objektivitet i al væsentlighed drejer sig om. Fortrolighed stilles ikke eksplicit som krav for disse erklæringer, idet den generelle tavshedspligt for revisor i henhold til

forslagets § 30 også gælder for § 1, stk. 3-erklæringer. Derudover drejer professionel adfærd sig om revisors omdømme, hvilket ikke vil være relevant for § 1, stk. 3-erklæringer, da omdømme knytter sig til revisors funktion som offentlighedens tillidsrepræsentant, som ikke gælder for § 1, stk. 3-erklæringer.

Forskellen mellem erklæringer omfattet af § 1, stk. 2 og erklæringer omfattet af § 1, stk. 3 er dermed, at der ikke er krav om, at revisor vil skulle være uafhængig ved udførelse af opgaverne omfattet af § 1, stk. 3, ligesom der ikke er krav om, at revisor skal have opbygget et kvalitetsstyringssystem for sådanne opgaver. Der er som nævnt heller ikke for erklæringer omfattet af § 1, stk. 3 krav om, at revisor skal være offentlighedens tillidsrepræsentant.

Der er ikke krav om, at erklæringer omfattet af § 1, stk. 3, alene må afgives i en revisionsvirksomhed. Dette er dermed en forskel i forhold til erklæringer omfattet af § 1, stk. 2. Dette indebærer, at også revisorer, som er ansat i andre virksomheder end i revisionsvirksomheder vil kunne afgive erklæringer omfattet af § 1, stk. 3. Eksempelvis vil en revisor, der er ansat som intern revisor i en finansiel virksomhed eller en anden virksomhed med intern revision, kunne afgive en erklæring om assistance med regnskabsopstilling af virksomhedens regnskab til brug for tredjemand, hvis modtageren af erklæringen efterspørger en sådan erklæring. Den interne revisor vil dermed ikke opfylde uafhængighedskravene i loven, hvilket der heller ikke er krav om. Der vil heller ikke nødvendigvis være noget særligt kvalitetsstyringssystem i forhold til denne erklæring, da denne revisor ikke vil være omfattet af kravene til at have et kvalitetsstyringssystem. Den revisor, der afgiver erklæringen, vil dog være forpligtet til at rapportere om økonomiske forbrydelser efter § 22, ligesom det vil være muligt at indbringe denne revisor for Revisornævnet efter §§ 43-46, hvis det udførte arbejde eller erklæringen ikke er i overensstemmelse med lovgivningen for § 1, stk. 3-erklæringer.

Som følge af, at revisors arbejde skal leve op til en vis standard, er det fundet naturligt, at der skal være mulighed for at indbringe revisor for Revisornævnet, hvis udførelsen af opgaverne ikke lever op til kravene om professionel kompetence og fornøden omhu. Derudover vil der være mulighed for at straffe revisor med bøde, hvis revisor afgiver en urigtig erklæring, som er omfattet af § 1, stk. 3.

Endvidere vil der ikke være tale om god revisorskik for rådgivningsopgaver. 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 Revisornævnet på grund af dårlig rådgivning.

Stk. 4 fastslår, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler for udførelse af revisionsopgaver og afgivelse af revisionspåtegninger, herunder om udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, samt andre erklæringer med sikkerhed.

Bestemmelsen svarer som udgangspunkt til den gældende § 2, stk. 3, hvorefter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler for udførelse af revisionsarbejder og for revisors afgivelse af erklæringer. Hjemlen er i dag udmøntet i erklæringsbekendtgørelsen. Som følge af, at ledelsesberetninger efter årsregnskabsloven fremover ikke vil være omfattet af revisionspligten, men alene et krav om at revisor skal give en udtalelse, er der med hjemlen ligeledes givet mulighed for at fastsætte nærmere regler om denne udtalelse, jf. nærmere nedenfor.

Det nye 8. direktiv indeholder en række bemyndigelser for EU-Kommissionen til at vedtage gennemførelsesbestemmelser på en række områder, herunder på de områder, der er indeholdt i den foreslåede bestemmelse. Det er derfor fundet hensigtsmæssigt at tilpasse begreberne til direktivet.

Det forventes, at EU-Kommissionen vil benytte sig af alle de gennemførelsesbeføjelser, som den er blevet tillagt, og med den foreslåede bestemmelse er det således sikret, at der er hjemmel i loven til at gennem-

føre bestemmelserne i direktivet vedrørende etik, regler om udførelse af opgaver og udformningen af revisionspåtegninger.

I betragtningerne til det nye 8. direktiv fremgår, at EU-Kommissionen ved vedtagelse af gennemførelsesbestemmelser for faglig etik vil kunne tage principperne i Den Internationale Revisorsammenslutnings (IFAC) etiske regler i betragtning.

Efter direktivet kan det endvidere blive vedtaget, at en revision skal udføres i overensstemmelse med de internationale revisionsstandarder (ISA). Med den foreslåede bestemmelse er der således skabt hjemmel til at gennemføre disse standarder i dansk lovgivning. Med bestemmelsen er der også skabt hjemmel til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden for rammerne af direktivets artikel 26 kan vedtage yderligere krav til revisionen eller udelade visse krav i standarderne inden for rammerne af direktivet.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har allerede i dag fastsat yderligere regler for revisors afgivelse af erklæringer i bekendtgørelse om statsautoriserede og registrerede revisorer (Bek. nr. 1537 af 22. december 2004).

Det fremgår af bl.a. af bemærkningerne til forslaget om ændring af årsregnskabsloven, at revisor skal gennemlæse ledelsesberetningen med henblik på at sikre, at der er sammenhæng over til de reviderede elementer af årsrapporten. Det fremgår endvidere af bemærkningerne til ændring af årsregnskabsloven, at »Revisionsstandard (RS) 720, Andre oplysninger i dokumenter der indeholder reviderede regnskaber, beskriver revisors handlinger og dennes ansvar i relation til ikke-revisionspligtige oplysninger, der indgår i dokumenter, der også indeholder reviderede regnskaber. RS 720 – og andre standarder, der senere måtte erstatte denne - kan således være relevant i relation til revisors gennemlæsning af ledelsesberetningen, hvor denne ikke revideres.«

Fastsættelsen af de nærmere regler om revisor udtalelse om ledelsesberetningen i henhold til årsregnskabsloven vil således naturligt kunne tage sit udgangspunkt i RS 720 samt Revisionsstandard (RS) 700, Den uafhængige revisors påtegning på et fuldstændigt regnskab med generelt formål.

Det forventes, at bemyndigelsen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vedrørende revisors afgivelse af revisionspåtegninger, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger efter årsregnskabsloven, og andre erklæringer med sikkerhed vil blive udnyttet i en ny erklæringsbekendtgørelse, som udstedes samtidig med lovens ikrafttræden. Når EU-kommissionen som forventet på et senere tidspunkt gennemfører de internationale revisionsstandarder som følge af bemyndigelsen hertil i direktivet, er der mulighed for, at erklæringsbekendtgørelsen på et senere tidspunkt skal tilpasses i forhold til de regler, som følger af revisionsstandarderne.

Stk. 4, 2. pkt., er en videreførelse af gældende lovs § 5, stk. 2, hvorefter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen - når det er teknisk muligt – kan foreskrive, at revisorer i forbindelse med udførelsen af opgaver, der er omfattet af § 1, stk. 2, skal anvende digital signatur eller en tilsvarende elektronisk signatur ved f.eks. indsendelse af erklæringer til offentlige myndigheder. Hjemmelen er ikke udnyttet p.t., men kan tænkes anvendt i forbindelse med revisorerens opdatering af registrerede oplysninger i registeret over godkendte revisorer.

Til § 17

Bestemmelsen i § 17 vedrørende registrerede revisorer ansat på landøkonomiske rådgivningskontorer, viderefører principperne i den gældende lovs § 12, stk. 8 og 9, som indebærer, at registrerede revisorer ansat på de landøkonomiske rådgivningskontorer kan afgive revisionspåtegninger og andre erklæringer

med sikkerhed omfattet af § 1, stk. 2 for visse typer af virksomheder, selvom de landøkonomiske rådgivningskontorer ikke er godkendte som revisionsvirksomheder.

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

De registrerede revisorer, der er ansat på de landøkonomiske rådgivningskontorer, vil således også kunne afgive erklæringer omfattet af § 1, stk. 3, idet der efter § 16, stk. 2 ikke er krav om, at dette skal ske gennem en revisionsvirksomhed.

Som det er tilfældet under den gældende bestemmelse, må en registreret revisor, der er ansat i et af de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, ikke samtidig tage ansættelse i andre revisionsvirksomheder eller selv udøve opgaver omfattet af § 1, stk. 2, - det være sig som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab eller i aktie- eller anpartsselskab eller i hvilken som helst anden virksomhedsform. Erklæringsopgaver i henhold til § 1, stk. 2, må således kun udøves fra det rådgivningskontor, hvor vedkommende er ansat, og med de begrænsninger, som i øvrigt følger af bestemmelsen.

Opgaver, som omhandlet i § 1, stk. 2, må som hidtil alene udføres for fysiske og juridiske personer, der driver landbrugsvirksomhed, og hos hvem rådgivningskontoret i et regnskabsår ikke har en større del af sin omsætning end 5 pct. De landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, hvor der er ansat revisorer, vil - på linie med revisionsvirksomheder, der er omfattet af § 13, - skulle være registreret i Revireg, jf. § 2 og vil være underlagt bestemmelserne om kvalitetskontrol i § 29.

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

Stk. 3 er nyt og er alene medtaget, fordi rådgivningskontorerne ikke opfylder kravene til at være egentlige revisionsvirksomheder. Med bestemmelsen fastslås blot, at reglerne om revisionsvirksomheder finder anvendelse på rådgivningskontorerne med de fornødne tilpasninger. Som hidtil vil personer, ansat på rådgivningskontorerne, kunne få godskrevet et år af deres uddannelse under forudsætning af, at de er under instruktion af en godkendt revisor eller en revisor med deponeret godkendelse og under forudsætning af, at de har været beskæftiget med relevante opgaver, jf. § 3, stk. 1, nr. 5. For at opnå godkendelse som registreret revisor vil der som hidtil kræves yderligere to års praktik i en godkendt revisionsvirksomhed.

Til § 18

Forslagets § 18 er en uddybning af den gældende § 10, stk. 1, om revisors meddelelsespligt ved fratrædelse. Efter den gældende bestemmelse består revisors hverv, indtil en ny revisor er tiltrådt, medmindre andet følger af lovgivningen eller er aftalt. Revisor kan dog fratræde, medmindre det strider mod god revisorskik. I forhold til god revisorskik må fratræden forudsætte, at revisor har en rimelig begrundelse for sin fratræden. En vægtig begrundelse kan være, at revisor konstaterer, at uafhængighedskravene til revisor ikke længere er opfyldt. Her vil det være krævet direkte i loven og også via god revisorskik, at revisor fratræder. Baggrunden er, at virksomheden må kunne forvente, at opgaven udføres som aftalt. Henvisningen til god revisorskik blev indsat i revisorlovgivningen i forbindelse med den følgelovgivning, der fulgte med den nye årsregnskabslov i 2001. I bemærkningerne til lovforslag L 139, Folketinget 2000-2001, fremgår under § 5, at »Revisor har som hidtil mulighed for at hæve revisionsaftalen inden

for rammerne af god revisorskik. Dette må afgøres ud fra omstændighederne i det enkelte tilfælde. Som udgangspunkt vil revisor f.eks. kunne fratræde, hvis aftalen utvivlsomt vil blive misligholdt på grund af virksomhedens manglende evne til at betale revisorhonoraret. Derimod kan revisor som udgangspunkt ikke ophæve aftalen, fordi ledelsen i strid med forslagets § 1, nr. 17 (samt § 2, nr. 2, § 3, nr. 3, og § 4, nr. 8) ikke giver revisor visse nødvendige oplysninger, eller fordi revisor og ledelsen er uenige om indholdet af et regnskab, f.eks. en årsrapport. Her følger det af reglerne om revisionspåtegninger i erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 1, at revisor skal tage forbehold i sin påtegning. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udøvelse af revision, jf. lov om statsautoriserede revisorer § 6 a, stk. 3, og lov om registrerede revisorer § 4 a, stk. 3. Revisor kan derfor ikke undgå pligten til at tage forbehold i sin påtegning ved at fratræde hvervet. Forholdet mellem revisor og hvervgiver kan dog blive så belastet, at det er klart, at revisionsaftalen ikke kan opfyldes, selv efter at revisor har gjort sit yderste for at gennemføre revisionen. Her kan revisor som en sidste udvej være nødt til at opsige aftalen.«

Fratræder revisor skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til sin fratræden. I forhold til den gældende bestemmelse er det således, at meddelelsespligten gælder for årsrapporter, både hvis årsrapporten er forsynet med en erklæring som følge af pligt hertil eller som følge af frivillig aftale. Meddelelsespligten gælder endvidere både ved revision, og hvis der er afgivet andre former for erklæringer med sikkerhed på en årsrapport, eksempelvis en erklæring om gennemgang (review). Meddelelsespligten gælder endvidere ved alle selskabsformer, uanset om der er tale om revision eller review af en årsrapport eksempelvis for et aktieselskab eller for en frivillig forening.

Det nye 8. direktiv indeholder en bestemmelse om forholdet mellem tiltrædende og fratrædende revisor, idet det af artikel 23 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.«

Bestemmelsen i direktivet er en undtagelse til direktivets hovedregel om, at alle oplysninger og dokumenter, som revisor har adgang til i forbindelse med revisionen, skal beskyttes af tilstrækkelige regler om fortrolighed og tavshedspligt.

Derudover følger det af direktivets artikel 38, at revisorer eller revisionsvirksomheder kun kan fratræde efter virksomhedens beslutning, hvis det kan begrundes. Meningsforskelle vedrørende regnskabsmæssig behandling eller revisionsprocedurer kan ikke begrunde, at virksomheden beslutter, at revisor skal fratræde.

Det foreslåede *stk. 1* viderefører principperne i den gældende lovs § 10, stk. 1, 1. pkt. Bestemmelsen er dog omformuleret for at præcisere reglerne om revisors fratræden i forhold til lovens nye anvendelsesområde i forslagets § 1. Den foreslåede formulering af § 18, stk. 1, indebærer således, at bestemmelsen kun finder anvendelse, hvis revisor afgiver revisionspåtegninger eller andre erklæringer med sikkerhed på årsregnskaber m.v. Dette indebærer, at revisor ikke længere vil være omfattet af pligterne i forhold til fratræden, hvis revisor afgiver erklæringer om assistance med regnskabsopstilling eller en anden erklæring uden sikkerhed. Anvendelsen af begrebet »årsregnskaber m.v.« betyder endvidere, at pligterne i § 18 alene gælder, når revisor afgiver revisionspåtegning eller anden erklæring med sikkerhed på et regnskab, der dækker et helt regnskabsår.

Det foreslåede *stk. 2, 1. og 2. pkt.*, svarer til den gældende § 10, stk. 1, 2. og 3. pkt. Revisor kan således til enhver tid fratræde, medmindre det strider mod god revisorskik. Hvis revisor fratræder, har den tiltrædende revisor pligt til at rette henvendelse til den fratrædende revisor, der så har pligt til at

oplyse om grundene til sin fratræden. Det foreslås endvidere, at det direkte i loven fastsættes, at den fratrædende revisor har pligt til at give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger om den virksomhed, som revisor har afgivet erklæring om.

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, 3. pkt.*, at direktivets bestemmelse om udveksling af oplysninger om den reviderede virksomhed mellem den fratrædende og den tiltrædende revisor fastsættes direkte i loven.

Forslaget indebærer, at når årsregnskabet for det foregående år er forsynet med en erklæring med sikkerhed af en anden revisor, skal den fratrædende revisor i alle tilfælde give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger i forbindelse hermed. For virksomheder, der ikke er underlagt lovkrav om revision af årsregnskabet, men som frivilligt vælger at lade dette 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 forsynet med en erklæring med sikkerhed. Hvis det seneste årsregnskab, der er forsynet med en erklæring med sikkerhed fra revisor, ligger mere end et regnskabsår tilbage, har revisor af det pågældende regnskab ikke pligt til at give oplysninger til den tiltrædende revisor.

Meddelelsespligten gælder både ved revision og ved afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed på årsregnskaber. Det vil sige, at meddelelsespligten mellem fratrædende og tiltrædende revisor gælder, hvis fratrædende revisor udførte (eller skulle udføre) revision eller afgav (eller skulle afgive) en anden erklæring med sikkerhed, mens tiltrædende revisor skal udføre review eller en anden erklæring med sikkerhed. Meddelelsespligten gælder således også, hvis revisor fratræder, før revisionspåtegningen eller erklæringen på årsregnskabet foreligger i underskreven stand. Meddelelsespligten gælder dog ikke, hvis henholdsvis fratrædende eller tiltrædende revisor afgav eller har til hensigt at afgive en erklæring uden sikkerhed. Begrundelsen herfor er, at meddelelsespligten skal sikre kontinuitet i revisors arbejde vedrørende årsregnskaber, uanset hvilken revisor, der udfører opgaven, når der afgives en erklæring med sikkerhed.

Meddelelsespligt mellem tiltrædende og fratrædende revisor gælder alene i forhold til årsregnskaber m.v. Årsagen hertil er, at meddelelsespligten oprindeligt blev indsat i årsregnskabsloven i den tidligere årsregnskabslovs § 61 e, stk. 4 ved lov nr. 345 af 6. juni 1991 og dermed på daværende tidspunkt alene fandt anvendelse for årsregnskaber og eventuelle koncernregnskaber.

Meddelelsespligten gælder derfor ikke, hvis revisor afgiver en erklæring om eksempelvis en selvangivelse. Ligeledes gælder meddelelsespligten ikke, hvis revisor afgiver erklæring om enkeltstående opgaver, såsom en åbningsbalance eller en vurderingsberetning.

Der skal gives den tiltrædende revisor adgang til relevante og tilstrækkelige oplysninger, der sikrer, at arbejdet kan gennemføres i overensstemmelse med god revisorskik og således, at manglende oplysninger

– isoleret set – ikke får den konsekvens for virksomheden, at erklæringen på årsregnskabet forsynes med et forbehold.

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

Ligeledes bør den tiltrædende revisor ikke kunne forlange adgang til oplysninger, 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 oplysninger end på selve materialet.

Det bør dog overlades til domstolene endeligt at afgrænse, hvad der er relevante oplysninger. Ligeledes bør det overlades til domstolene at afgøre, hvornår en revisor er forpligtet til at give adgang til de pågældende oplysninger.

Adgang til oplysninger 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 eller stille spørgsmål eller ved udlevering af materiale.

Hvis revisor fratræder i utide, enten efter eget valg eller som følge af afskedigelse fra virksomhedens side, kræver direktivet i artikel 38 nu, at fratrædelsen begrundes. Det er i artikel 38 præciseret, at meningsforskelle vedrørende regnskabsmæssig behandling eller revisionsprocedurer ikke kan begrunde en afskedigelse af revisor. Begrundelsen skal meddeles det offentlige tilsyn. Denne artikel gennemføres i selskabslovgivningen, dvs. i aktieselskabsloven, anpartsselskabsloven, lov om visse erhvervsdrivende virksomheder og lov om erhvervsdrivende fonde, jf. forslaget til ændringer af disse love. Der henvises til bemærkningerne til forslagets bestemmelser vedrørende ændringerne af selskabslovene samt bemærkninger hertil i §§ 58-61.

Både den fratrædende og den tiltrædende revisor er som hovedregel underlagt tavshedspligt, jf. forslaget til § 30, stk. 1. I forhold til meddelelsespligten mellem tiltrædende og fratrædende revisor gælder tavshedspligten dog ikke, jf. henvisningen til straffelovens § 152 e i forslaget til § 30, stk. 1, 1. pkt. Dette er også i overensstemmelse med direktivets artikel 23, hvor det fremgår, at reglerne om tavshedspligt ikke må være til hinder for, at reglerne i direktivet overholdes, dvs. inkl. reglerne om kommunikation mellem tiltrædende og fratrædende revisor.

Til § 19

Forslagets § 19 indeholder bestemmelsen om revisors afgivelse af revisionspåtegningen eller anden erklæring.

Efter den gældende lov skal revisor forsyne det reviderede med en revisionspåtegning, der er revisors erklæring om den udførte revision og konklusionen herpå, når revisor har afsluttet revisionen. Ved lov nr. 108 af 7. februar 2007 blev der indsat en præcisering af denne bestemmelse i forhold til rigsrevisor, således at det af loven eksplicit fremgår, at der ikke er noget til hinder for, at revisor afgiver en revisionspåtegning sammen med rigsrevisor, hvis revisionen er omfattet af lov om revision af statens regnskaber mv.

Den gældende lov indeholder ingen tilsvarende bestemmelser for andre erklæringer. Det fremgår dog af erklæringsbekendtgørelsen, at revisor skal afgive en erklæring, når der er tale om revision, review og assistance med regnskabsopstilling. Der er ikke tilsvarende krav i erklæringsbekendtgørelsen om, at der skal afgives en erklæring for så vidt angår øvrige erklæringer.

Efter direktivet skal en revisionspåtegning i henhold til artikel 28, underskrives af den eller de revisorer, der udfører den lovpligtige revision på revisionsfirmaets vegne. Direktivet vedrører kun revision, og der er således ingen EU-regler vedrørende underskrift på andre erklæringer end revisionspåtegninger.

Revisorkommissionen anfører i Betænkning nr. 1478/2006, at lovens krav ikke har 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. Som følge heraf foreslås det at ændre på kravene til revisors underskriftsforhold.

Med forslaget til § 19 samles kravene til underskrift på henholdsvis revisionspåtegningen, som krævet i direktivet, og til underskrift af andre erklæringer med sikkerhed ét sted.

Af *stk. 1* fremgår det, at revisor skal afgive en revisionspåtegning, når revisor har afsluttet en revision. Bestemmelsen svarer til den nuværende bestemmelse i lovens § 10, stk. 4, 1. pkt. Terminologien er dog ændret en smule, idet der nu tales om at »afgive en revisionspåtegning« i stedet for »forsyde det reviderede med en revisionspåtegning«. Ændringen af terminologien foretages for at skabe overensstemmelse med den nye formulering af lovens anvendelsesområde, hvor der efter § 1, stk. 2 i forslaget tales om afgivelse af revisionspåtegninger. Der er ikke tiltænkt nogen materiel ændring af dette krav.

Det fremgår videre af *stk. 1, 2. pkt.*, at revisionspåtegningen skal underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at udføre opgaven, eller hvor en revisionsvirksomhed er valgt, af den eller de revisorer, der har forestået og har det endelige ansvar for opgaven. Dette krav har ikke tidligere fremgået direkte af loven, men det følger af § 3 i den gældende bekendtgørelse om revisionsvirksomhed, at såvel revisors navn og titel som revisionsvirksomhedens navn skal fremgå i forbindelse med revisors underskrift, når en revisor afgiver erklæring i henhold til lovens § 1, stk. 2.

Endvidere fremgår det af den gældende erklæringsbekendtgørelse § 5, stk. 7, at revisionspåtegningen skal underskrives og dateres af den eller de revisorer, der er valgt til at foretage revisionen. Det fremgår videre, at 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.

Af *stk. 1, 3. pkt.*, fremgår det, at revisorer ikke må afgive revisionspåtegninger på regnskaber med andre end godkendte revisorer. Bestemmelsen er en præcisering af gældende ret, og tydeliggør, at når en godkendt revisor afgiver en revisionspåtegning på et regnskab, er ansvaret for revisionen af regnskabet udelukkende revisors. Andre personer, der ikke er godkendt som revisor efter denne lov, kan således ikke optræde som medunderskrivere på en revisionspåtegning på et regnskab. Der er en undtagelse til dette forhold, idet rigsrevisor godt kan optræde som medunderskriver på en revisionspåtegning på et regnskab, hvis revisionen er omfattet af lov om revision af statens regnskaber mm. eller af særlovgivning, hvorefter rigsrevisor udfører revision sammen med en statsautoriseret eller registreret revisor, jf. forslaget til stk. 3, som svarer til den gældende lovs § 10, stk. 4, 4. pkt. Andre erklæringer med sikkerhed end revisionspåtegninger kan godt afgives af en revisor sammen med en anden person, som ikke er revisor, jf. forslaget til stk. 4, 2. pkt., hvortil der henvises.

Bestemmelsens *stk. 2* svarer til den gældende lovs § 10, stk. 3 med den præcisering, at begrænsningen i forhold til valg af flere revisorer, alene finder anvendelse, hvis de involverede revisorer er valgt til at afgive revisionspåtegninger eller andre erklæringer med sikkerhed på regnskaber. De involverede revisorer må derfor godt være tilknyttet den samme revisionsvirksomhed, hvis den ene revisor afgiver revisionspåtegningen på årsregnskabet, og den anden revisor afgiver en anden erklæring, eksempelvis

en vurderingsberetning efter aktieselskabsloven, medmindre dette er i strid med kravene til revisors uafhængighed, jf. forslaget kapitel 4.

Forslaget til *stk. 3*, vedrørende Rigsrevisors mulighed for at skrive under sammen med revisor, hvis revisionen er omfattet af lov om revision af statens regnskaber mm. eller anden særlovgivning svarer til den gældende § 10, stk. 4, 4. pkt. Bestemmelsen, som blev indsat ved lov nr. 108 af 7. februar 2007, trådte i kraft den 9. februar 2007.

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 revisionspåtegning af en statsautoriseret eller registreret revisor og en person, der ikke er statsautoriseret eller registreret revisor, finder loven ikke anvendelse i den givne situation. Dette gælder kun, hvis der er tale om andre regnskaber end regnskaber, der er omfattet af 4. eller 7. direktiv, dvs. årsregnskaber eller koncernregnskaber for selskaber, visse erhvervsdrivende virksomheder og erhvervsdrivende fonde. Derudover er der ikke andre muligheder for at revisor kan underskrive en revisionspåtegning sammen med personer, der ikke er statsautoriserede eller registrerede revisorer. Årsagen til dette er, at det ikke efter direktivet er muligt, at andre end en revisor, der er godkendt efter direktivet, underskriver en revisionspåtegning på et regnskab, der er omfattet af fællesskabsretten.

Forslaget til *stk. 4* indebærer, at også andre erklæringer med sikkerhed, jf. § 1, stk. 2, end revisionspåtegninger skal underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at forestå opgaven. Det er endvidere som noget nyt muligt, at sådanne erklæringer kan underskrives sammen med andre personer end revisorer, jf. forslaget til *stk. 4, 2. pkt.*

Baggrunden for denne nye mulighed for medunderskriver på andre erklæringer end revisionspåtegninger er Revisorkommissionens forslag i Betænkning nr. 1478/2006. Revisorkommissionen anfører således i betænkningen, at i erklæringssituationer, der ikke er omfattet af loven samt årsregnskabsloven og fællesskabsretten, vil en statsautoriseret eller registreret revisor og en ikke-revisor således godt kunne underskrive sammen.

Revisorkommissionen fremhæver endvidere, at hvis en statsautoriseret eller registreret revisor og en ikke-revisor underskriver sammen - forstået som underskrivende på samme erklæring - er det således, at revisor efter loven altid vil være ansvarlig for erklæringens rigtighed. Spørgsmålet om medunderskriverens ansvar må afgøres af det for denne gældende retsgrundlag, og den indbyrdes erstatningsretlige hæftelse må afklares senere parterne imellem. Revisorkommissionen mener således ikke, at loven bør regulere ansvarsfordelingen eller andre forhold mellem den underskrivende revisor og medunderskriveren. De forskellige retsforhold, der måtte opstå mellem revisor og medunderskriveren, bør således afklares ud fra almindelige retsprincipper. Dette hænger sammen med, at medunderskriveren ikke er omfattet af lovens øvrige regler.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at det nuværende forbud imod medunderskrivere bør indskrænkes til alene 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 på en erklæring om miljørevision og en skattejurist kan være medunderskriver på en erklæring, der vedrører en selvangivelse.

På denne baggrund foreslås det, at det for andre erklæringer med sikkerhed end revisionspåtegninger på regnskaber vil være muligt, at revisor skriver under sammen med en person, der ikke er revisor.

Til § 20

Forslagets § 20 omhandler kravene til revisionsprotokollen.

De gældende regler om revisionsprotokollen følger dels af den gældende lovs § 10, stk. 4 og dels af erklæringsbekendtgørelsen, hvor de mere uddybende indholdsmæssige krav til revisionsprotokollen fremgår. Revisor skal således føre en revisionsprotokol, når revisor udfører revision af en årsrapport. Dette er tilfældet, uanset om revisionen udføres som følge af pligt hertil i medfør af lovkrav, eller om revisionen udføres som følge af frivillige aftaler mellem en virksomhed og revisor.

Kravene til indholdet af revisionsprotokollen i erklæringsbekendtgørelsen har været uændret siden 1996, og er således ikke opdateret ved senere ændringer af loven, herunder ændringerne i 2001 som følge af den nye årsregnskabslov eller i forbindelse med vedtagelsen af den gældende lov i 2003.

Revisionsprotokollen er et særligt dansk fænomen, som dog også kendes tilsvarende i visse andre nordiske lande. Revisionsprotokollen er ikke et krav i det nye 8. direktiv.

Det foreslås, at kravet om, at revisor skal udarbejde en revisionsprotokol, når der udføres revision af et årsregnskab og et eventuelt koncernregnskab, fastholdes i forhold til det gældende krav i lovens § 10, stk. 4. Det foreslås, at kravene til indholdet af revisionsprotokollen ændres og samles i loven, således som det fremgår af forslagets § 20.

Stk. 1 fastslår, at revisor skal føre en revisionsprotokol for virksomheder, hvis årsregnskab m.v. revideres. Dette svarer til den gældende bestemmelse i lovens § 10, stk. 4, 2. pkt. Revisor har fremover kun pligt til at føre en revisionsprotokol, hvis revisionen vedrører et årsregnskab og eventuelt koncernregnskab, der gælder et helt regnskabsår. Der er ikke tiltænkt nogen materiel ændring af, hvornår der skal føres en revisionsprotokol i forhold til den gældende lovs § 10, stk. 4, 2. pkt.

I forslagets *stk. 2* anføres i 1. pkt., at revisionsprotokollen er til hvervgivers brug, medmindre andet er krævet. Dette svarer materielt til den gældende bestemmelse i erklæringsbekendtgørelsens § 22, stk. 1. Selvom formuleringen er ændret i forhold til den gældende i erklæringsbekendtgørelsen, er der ikke tiltænkt nogen materiel ændring.

Af *stk. 2, 2. pkt.* fremgår det, at revisionsprotokollen også er til revisionsudvalgets brug, hvis en virksomhed har valgt at etablere et revisionsudvalg. Dette gælder, uanset om virksomheden har oprettet et revisionsudvalg som følge af lovkrav herom, eller om virksomheden frivilligt har valgt at oprette et revisionsudvalg. Direktivets krav om revisionsudvalg er gennemført i forslagets § 31. Der henvises til forslaget til denne bestemmelse.

Stk. 3 fastlægger, at revisor i revisionsprotokollen skal redegøre for arten og omfanget af de udførte revisionsarbejder og konklusionen herpå. Denne bestemmelse svarer til den gældende lovs § 10, stk. 4, 3. pkt. og erklæringsbekendtgørelsens § 22, stk. 2.

Stk. 3, nr. 1 svarer til den gældende bestemmelse i erklæringsbekendtgørelsens § 22, stk. 2, nr. 2.

Endvidere fastlægges det i *stk. 3, nr. 2*, at revisor i det mindste skal oplyse om væsentlige spørgsmål vedrørende forhold, som normalt må forventes at have betydning for modtagerens eller hvervgiverens stillingtagen til årsregnskabet m.v. Disse krav til indholdet af revisionsprotokollen svarer til de krav, som i dag følger af erklæringsbekendtgørelsens § 22, stk. 4. Med forhold, der normalt må forventes at have betydning for modtagerens eller hvervgiverens stillingtagen til årsregnskabet m.v. menes forhold, som revisor som led i sit arbejde med revision af årsregnskabet m.v. konstaterer. Der skal være tale om forhold, som har betydning for udformningen af årsregnskabet m.v., og som revisor vurderer, kan have

betydning for modtagerne. Som modtagere anses både hvervgiver selv og også de regnskabsbrugere, som virksomheden har. Således som det er tilfældet efter årsregnskabsloven og efter IFRS, skal revisor blandt andet også som led i sin revision påse, at regnskabsbrugernes informationsbehov er opfyldt på den måde, som årsregnskabet m.v. udformes på. Dette er med til at understøtte revisors funktion som offentlighedens tillidsrepræsentant.

I tillæg hertil fastlægges det i forslagets § 20, stk. 3, nr. 3 og 4, at revisor i revisionsprotokollen skal oplyse, hvorvidt revisor opfylder lovgivningens krav til uafhængighed, ligesom revisor skal bekræfte, om revisor under revisionen har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om. Disse bestemmelser svarer til de gældende krav i erklæringsbekendtgørelsens § 22, stk. 6.

Efter direktivets artikel 42, stk. 1, litra a) skal revisor hvert år skriftligt bekræfte sin uafhængighed af den reviderede virksomhed af interesse for offentligheden. Det foreslås dog, at dette oplysningskrav gælder for alle virksomheder, jf. forslaget til § 20, stk. 3, nr. 3. En sådan oplysning er allerede i dag krævet i medfør af erklæringsbekendtgørelsens § 22, stk. 6, nr. 1, som dermed i dag gælder for alle virksomheder, hvor revisor afgiver en revisionsprotokol i forbindelse med revision af en virksomheds årsregnskab. Da revisors uafhængighed generelt i loven har stor fokus, er det anset for hensigtsmæssigt, at dette krav videreføres for alle virksomheder, og ikke kun for virksomheder, hvis revisor er omfattet af skærpede regler ved revisionen.

Det fremgår endvidere af stk. 3, at bemærkninger skal indføres i revisionsprotokollen, når der er udført revision. Dette er naturligvis tilfældet i forbindelse med revisionen af årsrapporten og afgivelse af revisionspåtegningen, men der kan også være foretaget revision i årets løb i form af gennemgang af virksomhedens forretningsgange eller IT-kontroller. Hvis der er foretaget revision i årets løb, skal dette ligeledes omtales i revisionsprotokollen, når arbejdet er udført. Endvidere er der efter forslagets § 22 krav om, at formodning om økonomiske forbrydelser straks skal omtales i revisionsprotokollen. Omtale i revisionsprotokollen sker således ikke alene forud for afgivelse af revisionspåtegningen efter regnskabsårets udløb, men også i årets løb.

Stk. 4 kræver, at pligten til at indføre oplysninger i revisionsprotokollen ikke kan erstattes af andre oplysninger. Dette svarer til kravet i erklæringsbekendtgørelsens § 22, stk. 1, 3. pkt. Som andre oplysninger anses blandt andet breve til virksomhedens ledelse eller mundtlige orienteringer af virksomhedens medarbejdere, hvis oplysningerne i øvrigt opfylder kravene til at skulle indføres i revisionsprotokollen efter forslaget til stk. 3.

Stk. 5 fastlægger, at revisionsprotokollen også skal omfatte koncernregnskabet, hvis der er tale om revision af en modervirksomhed, der aflægger koncernregnskab. Bestemmelsen svarer til den gældende i erklæringsbekendtgørelsens § 22, stk. 5.

I forhold til de gældende bestemmelser i erklæringsbekendtgørelsens § 22 er der efter forslaget ikke længere krav om, at revisionsprotokollen skal indeholde oplysninger om aftaler om udførelse af detaljeret kontrol eller om afgivelse af rapporter eller erklæringer i forbindelse med rådgivning og assistance. Efter forslaget skal sådanne oplysninger om udførte rådgivningsopgaver alene omtales, hvis der er tale om en virksomhed, som er omfattet af forslagets § 21, stk. 3, dvs. blandt andet børsnoterede virksomheder og statslige aktieselskaber. For andre virksomheder, eksempelvis virksomheder omfattet af regnskabsklasse B i årsregnskabsloven, vil der ikke længere være krav om, at revisionsprotokollen skal indeholde omtale af rådgivningsopgaver, såsom eksempelvis skattemæssig assistance eller bistand i forbindelse med optagelse af lån i banken.

Til § 21

Forslagets § 21 indeholder krav til yderligere oplysninger i revisionsprotokoller, der afgives til årsrapporter for virksomheder, der er omfattet af § 21, stk. 3.

I henhold til gældende ret om revisionsprotokollen, dels i lovens § 10, stk. 4 og dels i erklæringsbekendtgørelsen, skal alle oplysninger gives for alle virksomhedstyper. Der henvises til bemærkningerne til forslaget § 20 om gældende ret vedrørende revisionsprotokollen.

Det nye 8. direktiv stiller ikke krav til formen af de oplysninger, som revisor skal give til den reviderede virksomhed. Revisionsprotokollen som meddelelsesinstrument mellem revisor og hvervgiver er derfor et nationalt krav, som ikke genfindes i EU-retten. Efter direktivets artikel 41, stk. 4 skal revisor underrette revisionsudvalget om væsentlige spørgsmål vedrørende revisionen, især om væsentlige mangler i den interne kontrol vedrørende regnskabsaflæggelsen. Derudover skal revisor i henhold til artikel 42 give visse oplysninger i forhold til uafhængighed til revisionsudvalget. Dette foreslås gennemført, således at oplysningerne efter direktivet skal gives i revisionsprotokollen.

Efter *stk. 1* skal revisor i revisionsprotokoller, der afgives til regnskaber for virksomheder, der er omfattet af § 21, stk. 3, give visse yderligere oplysninger i forhold til revisionsprotokoller for andre virksomheder. Disse yderligere oplysningskrav følger direkte af direktivets artikel 42, stk. 1, og skal efter direktivets bestemmelse gives til revisionsudvalget i virksomheden. Har virksomheden ikke et revisionsudvalg, skal oplysningerne gives til hvervgiveren.

Der henvises i øvrigt til forslaget § 31 for en nærmere gennemgang af kravene til revisionsudvalget og revisionsudvalgets arbejde.

De yderligere oplysningskrav i medfør af direktivets artikel 42, stk. 1 foreslås ikke kun at skulle gælde, hvis der er tale om en virksomhed, der er pligtig til at have et revisionsudvalg. Oplysningerne foreslås i stedet at skulle gives for alle virksomheder, hvor virksomhedens revisor efter loven er omfattet af skærpede regler, blandt andet om rotation og uafhængighed.

Samtidig er det anset for hensigtsmæssigt, jf. *stk. 1, nr. 1*, at det hidtidige krav om, at revisor i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 22, stk. 3, skal oplyse om blandt andet afgivelse af erklæringer vedrørende rådgivning, alene videreføres for revisionsprotokoller for virksomheder omfattet af § 21, stk. 3. Dette oplysningskrav foreslås dermed afskaffet for revisionsprotokoller for alle andre virksomheder. Baggrunden for dette er, at der særligt i virksomheder af interesse for offentligheden er skærpede krav til revisors uafhængighed i form af forbuddet mod, at revisor udfører rådgivningsopgaver, som kan true revisors uafhængighed ved revision af regnskaber. Da disse virksomheder typisk har mange regnskabsbrugere i form af en bred og til tider meget omfattende aktionærkreds, investorer, analytikere etc., vurderes det særlig relevant at have ekstra fokus på revisors uafhængighed i disse tilfælde. Herved får bestyrelsen og eventuelt revisionsudvalget disse yderligere oplysninger om revisors andre opgaver til sikring af, at revisor er uafhængig. Det er derfor anset for hensigtsmæssigt, at revisor i forhold til virksomheder omfattet af § 21, stk. 3, oplyser om disse andre ydelser end revision i revisionsprotokollen.

Oplysningen om andre ydelser end revision skal gives for den revisionsvirksomhed, der har udført revisionen, eller hvorigennem revisionen er udført, og revisionsvirksomhedens dattervirksomheder. Oplysningskravet i revisionsprotokollen er dermed parallelt med oplysningskravet i årsregnskabslovens § 96, stk. 1. Hvis der er tale om mange ydelser, kan det virke uoverskueligt, at liste alle ydelserne op i selve revisionsprotokollen. Det vil i sådanne tilfælde være muligt at give oplysningerne fordelt på hovedgruppe i selve protokollen, mens de detaljerede oplysninger gives i et særskilt tillæg til revisionsprotokollen. De hovedposter, der gives i protokollen skal have en sådan karakter, at det umiddelbart gør det muligt for det

enkelte bestyrelsesmedlem at vurdere, om der kan foreligge et uafhængighedsproblem. Opdelingen kunne naturligt gives fordelt på erklæringer med sikkerhed, skatterådgivning og andre tjenesteydelser, som det kendes fra specifikationen af honorar til selskabets revisor i årsregnskabet og koncernregnskabet. Anvendelse af tillæg til protokollen må forudsætte, at der er en entydig reference mellem revisionsprotokollatet og tillægget. Bestyrelsens underskrift af revisionsprotokollen betyder endvidere, at bestyrelsesmedlemmerne har gjort sig bekendt med indholdet af tillægget. Tillægget anses således som værende en del af revisionsprotokollatet. Hvor en offentlig myndighed kan kræve revisionsprotokollatet udleveret, omfatter dette altså også dette tillæg.

Som noget nyt kræves det, at revisor i revisionsprotokollen, der afgives for virksomheder omfattet af § 21, stk. 3, oplyser om de foranstaltninger, der er iværksat for at mindske eventuelle trusler mod revisors uafhængighed, som dokumenteret af revisor. Revisor skal i medfør af forslaget § 24, stk. 6, som gennemfører direktivets artikel 22, stk. 3, i arbejdsprotokollerne dokumentere alle væsentlige trusler mod revisors og revisionsvirksomhedens uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler. Disse sikkerhedsforanstaltninger skal revisor endvidere diskutere med revisionsudvalget efter direktivets artikel 42. Efter forslaget § 21, stk. 1, nr. 2, skal revisor oplyse om resultatet af diskussionen om eventuelle trusler mod den virksomhed i revisionsprotokollen, hvis der er tale om revision af en virksomhed, der er nævnt i § 21, stk. 3.

Efter forslaget § 21, stk. 2 skal oplysningen om levering af andre ydelser end revision også gives for koncernen som helhed, hvis der er tale om en revisionsprotokol for en modervirksomhed, der udarbejder koncernregnskab. Det betyder, at oplysningen skal omfatte alle andre ydelser end revision, der er leveret af den eller de revisorer, der reviderer modervirksomheden og koncernvirksomhederne. De omfattede revisionsvirksomheder mv. svarer til de revisionsvirksomheder mv., der er omfattet af årsregnskabslovens krav om oplysning om honorar i koncernregnskabet, jf. årsregnskabslovens § 126, stk. 1, nr. 9. Der henvises til bemærkningerne ovenfor, om muligheden af at give de detaljerede oplysninger i et tillæg til revisionsprotokollen.

I § 21, stk. 3 fremgår de virksomheder, hvor virksomhedens revisor foreslås omfattet af de yderligere oplysningskrav efter § 21, stk. 1. Der er i store træk tale om de samme virksomheder, hvor virksomhedens revisor efter den gældende lov er omfattet af skærpede krav til uafhængighed og rotationspligt, jf. den gældende lovs § 10, stk. 2. Der er dog foretaget en udvidelse, således at kommuner, kommunale fællesskaber og regioner, uanset Danmark efter direktivet ikke er forpligtet hertil, sidestilles med de i bestemmelsen i øvrigt nævnte særligt betydningsfulde virksomheder, når det gælder disse skærpede krav til virksomhedens revisor. Udvidelsen med kommuner, kommunale fællesskaber og regioner træder dog først i kraft med virkning fra 1. januar 2012, jf. forslaget til ikrafttrædelsesbestemmelsen i forslaget til § 55.

Ved en lovændring vedtaget i 2007 (lov nr. 510 af 6. juni 2007) blev kommuner, kommunale fællesskaber og regioner sidestillet med de i bestemmelsen i øvrigt nævnte særlig betydningsfulde virksomheder for så vidt angår kravene til skærpet uafhængighed og intern rotation bl.a. for at værne om den kommunale og regionale revisions uafhængighed på samme måde som uafhængigheden af revisionen af de i bestemmelsen i øvrigt nævnte særligt betydningsfulde virksomheder. Lovændringen blev vedtaget på baggrund af lovforslag fremsat af Indenrigs- og Sundhedsministeriet (L 168, folketingsåret 2006/07). Lovforslaget, der bl.a. byggede på anbefalingerne fra udvalget om kommunal og regional revision, jf. betænkning nr. 1487/2006, vedrørte bl.a. indsættelsen af et krav i den kommunale styrelseslov og i regionsloven om, at den revisor, kommunalbestyrelsen henholdsvis regionsrådet antager til at revidere kommunens henholdsvis regionens regnskab, skal være statsautoriseret eller registreret.

Det foreslås, at kommuner, kommunale fællesskaber og regioner også sidestilles med de i bestemmelsen

i øvrigt nævnte særlig betydningsfulde virksomheder for så vidt angår de skærpede oplysningskrav i revisionsprotokollen. Kommunernes og regionernes økonomiske forvaltning er af stor offentlig interesse, og de skærpede krav vil kunne medvirke til at styrke offentlighedens tillid til den kommunale revision og dermed kontrollen med den kommunale regnskabsaflæggelse. De foreskrevne oplysninger, der vedrører situationer, hvor der kan opstå trusler mod revisors uafhængighed, vil være et nyttigt redskab for kommunalbestyrelsen og regionsrådet, der efter lovgivningen skal sikre sig, at revisor er uafhængig, samt for det kommunale og regionale tilsyn, der i forbindelse med godkendelsen af den revisor, kommunalbestyrelsen og regionsrådet har antaget, tilsvarende skal påse revisors uafhængighed.

Overgangsbestemmelsen indebærer, at revisorer, der reviderer kommuner, kommunale fællesskaber og regioner i overensstemmelse med anbefalingerne i betænkning nr. 1487/2006 først vil blive omfattet af de skærpede krav pr. 1. januar 2012, jf. forslaget til ikrafttrædelsesbestemmelsen i forslaget til § 55, stk. 4.

I forhold til den gældende lovs skærpede krav til revisorer, der reviderer visse virksomheder, vil der med forslaget være flere tilfælde, hvor kravene til revisor skærpes ved revision af de virksomheder, der nævnes i § 21, stk. 3. Det vil således være aktuelt i forhold til nærværende bestemmelse om oplysninger i revisionsprotokollen i § 21, stk. 1, i forhold til begrænsning i at udføre visse opgaver i § 24, stk. 4, i forhold til rotation i § 25, i forhold til rapport om gennemsigtighed i § 27 og i forhold til frekvensen for kvalitetskontrol i revisionsvirksomheden i § 29, stk. 3. Der henvises til disse bestemmelser for en nærmere gennemgang af dette.

Til § 22

Forslagets § 22 viderefører den gældende lovs § 10, stk. 5-8, og indeholder bestemmelser vedrørende revisors rapporteringspligt ved formodning om økonomiske forbrydelser.

Revisors rapporteringspligt gælder både i situationer, hvor revisor har til hensigt at afgive en erklæring med sikkerhed efter forslagets § 1, stk. 2, og i situationer, hvor revisor afgiver en erklæring uden sikkerhed efter forslagets § 1, stk. 3. Som det er tilfældet efter bestemmelsen i den gældende lovs § 10, stk. 5, er rapporteringspligten således ikke betinget af, at revisor skal udføre revision af en årsrapport for virksomheden.

Efter forslagets *stk. 1* skal revisor »indse«, at der begås kriminalitet »i tilknytning til ledelsens udførelse af dens hverv«. At det skal være sket »i tilknytning til ledelsens udførelse af dens hverv«, betyder som hidtil blot, at »privat« kriminalitet, begået uden tilknytning til virksomheden, ikke er omfattet af rapporteringspligten. At revisor skal »indse«, at der begås kriminalitet, betyder ikke, at revisor nødvendigvis skal være helt overbevist om, at der foreligger kriminalitet, men revisor skal anse det for klart mest sandsynligt, at der er tale om kriminalitet. Det er således ikke tilstrækkeligt, at revisor blot anser det for muligt, at der kan være tale om kriminalitet. Der vil endvidere kunne være tale om situationer, hvor f.eks. dokumenter i virksomheden ikke efterlader revisor med nogen rimelig tvivl om, at der foregår kriminalitet.

Der skal endvidere være tale om, at revisor har en »begrundet formodning« om kriminelle forhold. En »begrundet formodning« foreligger ikke ved mistanke baseret på fornemmelser, men må kræve en mistanke, der dels hviler på dokumenterbart materiale og faktisk viden om forhold, der underbygger mistanken, dels har en sådan styrke, at det forekommer revisor mest sandsynligt, at der foreligger kriminel adfærd.

Som i den gældende bestemmelse skal der være tale om forbrydelser vedrørende »betydelige beløb« eller forbrydelser, som i øvrigt er af »grov karakter«. Der tænkes primært på de groveste forbrydelser i straffeloven, som f.eks. underslæb, mandatsvig, bedrageri, databedrageri, skyldnersvig og skattesvig. Men

også anden kriminalitet som f.eks. insiderhandel, kursmanipulation og bestikkelse, vil kunne udløse revisors rapporteringspligt. Som hidtil er »hvidvaskloven« ikke omfattet af forslaget, men har sin egen indberetningspligt.

Stk. 2-4 viderefører ligeledes de allerede gældende bestemmelser om revisors rapporteringspligt, og der henvises herom til bemærkningerne til den gældende lov. Som hidtil gælder pligten til at underrette Statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet, jf. stk. 3, uanset om revisor, inden underretning er sket, skulle være blevet afsat som revisor for virksomheden.

Til § 23

Efter den gældende erklæringsbekendtgørelse skal revisorer og revisionsvirksomheder 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. Efter de gældende bestemmelser kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen endvidere forlange oversigten udleveret. Hvis oversigten indeholder oplysninger, som er omfattet af revisors tavshedspligt, kan revisor begære spørgsmålet om udlevering indbragt for retten.

Det nye 8. direktiv stiller ikke direkte krav til revisorers arbejds papirer, men direktivet lægger dog til grund, at der foreligger arbejds papirer, der dokumenterer grundlaget for revisors revisionspåtegning. Det fremgår således af direktivets artikel 29 vedrørende kvalitetskontrollen, at der, bl.a. på grundlag af udvalgte revisionsfiler, skal foretages en vurdering af opfyldelsen af gældende revisionsstandarder og uafhængighedskrav, ligesom det af artikel 30 fremgår, at der skal være effektive undersøgelses- og sanktionssystemer med henblik på at konstatere, korrigere og forhindre utilstrækkelig gennemførelse af den lovpligtige revision. Sådanne systemer kræver forudsætningsvist, at der foreligger arbejds papirer. Endvidere følger det af artiklerne om samarbejde mellem medlemslandene, jf. artikel 36, samt samarbejde med lande uden for EU/EØS, jf. artikel 47, at samarbejdet bl.a. omfatter udveksling af revisionsarbejds papirer. Endelig kan EU-Kommissionen efter direktivets artikel 26 vedtage (efter komitologi-proceduren), at revisionen skal udføres efter de internationale revisionsstandarder (ISA). En af standarderne omhandler specifikt dokumentation (ISA 230, Audit Documentation) i forbindelse med revision, ligesom der også foreligger dokumentationskrav i andre af standarderne.

I *stk. 1* foreslås på denne baggrund, at bestemmelserne i den gældende erklæringsbekendtgørelse indsættes direkte i loven, dog således at kravet om udarbejdelse af en oversigt over opgavernes formål og udførelse erstattes af krav om udarbejdelse af arbejds papirer, der dokumenterer grundlaget for de afgivne erklæringer.

Der er stillet således ikke længere krav om, at der skal udarbejdes oversigter over arbejdernes formål og udførelse, da fokus i loven fremover vil være revisors arbejds papirer. Dette ses således af forslagets § 32, hvorefter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som led i det offentlige tilsyn kan anmode om revisors arbejds papirer, ligesom revisors arbejds papirer også kan udveksles med udenlandske kompetente myndigheder, jf. forslagets § 48.

Uanset at der benyttes udtrykket arbejds papirer, kan arbejds papirer også foreligge elektronisk. Udtrykket omfatter således revisors dokumentation for arbejde, der er omfattet af § 1, stk. 2, uanset hvordan denne opbevares.

Opbevaringsperioden på 5 år er videreført, og det er præciseret i bestemmelsen, at opbevaringsperioden regnes fra det tidspunkt, hvor revisor underskriver revisionspåtegningen eller erklæringen.

I *stk. 2* uddybes dokumentationskravet for koncernrevisor, hvorefter denne i sine arbejds papirer skal

dokumentere den gennemgang, der er foretaget af det revisionsarbejde, der er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen.

Artikel 27 i det nye 8. direktiv om lovpligtig revision omhandler lovpligtig revision af koncernregnskaber. Det foreslåede *stk. 2*, er en implementering af artikel 27, litra b.

Det fremgår af endvidere af direktivet, at »den dokumentation, koncernrevisor beholder, skal gøre det muligt for den relevante kompetente myndighed at kan foretage en korrekt gennemgang af koncernrevisors arbejde.«

Det følger allerede af RS 230, »Revisionsdokumentation«, at revisionsdokumentation tjener en række formål, herunder »at sætte en erfaren revisor i stand til at udføre kvalitetssikringsgennemgang og undersøgelser i overensstemmelse med RS 1, »Kvalitetsstyring i firmaer som udfører revision og review af historiske finansielle oplysninger, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver«.« Endvidere, at »sætte en erfaren revisor i stand til at foretage eksterne undersøgelser i overensstemmelse med gældende lovgivning, regulering eller andre krav.«

Revisor skal imidlertid være opmærksom på, at arbejdspapirer også gennemgås i forbindelse med den lovpligtige kvalitetskontrol, ligesom de også vil kunne blive brugt i forbindelse med f.eks. en undersøgelse i henhold til forslagens § 37. Koncernrevisor må derfor også vurdere om dokumentationen vurderes som tilstrækkelig i situationer, hvor det ikke nødvendigvis vil være en »erfaren revisor«, der gennemgår, det af koncernrevisor udførte arbejde.

De foreslåede bestemmelser i *stk. 3-5* implementerer artikel 27, litra c, i det nye 8. direktiv. Stk. 3, 1. pkt., kræver, at revisor skal opbevare et eksemplar af dokumentationen for det revisionsarbejde andre revisorer eller revisionsvirksomheder har udført af betydning for koncernrevisionen. Dokumentation, der har betydning for koncernrevisionen, afhænger af, hvilke revisionsarbejder koncernrevisor har anmodet dattervirksomhedens revisor om at udføre, til brug for koncernrevisionen. Hvis koncernrevisor har anmodet om en fuld revision af dattervirksomheden, omfatter opbevaringskravet hele dattervirksomhedsrevisors dokumentation for den udførte revision. Hvis koncernrevisor har anmodet om revision af udvalgte poster i balancen, resultatopgørelsen eller noterne, omfatter opbevaringskravet kun dokumentationen vedrørende revisionen af disse poster. Kravene til koncernrevisor, herunder dokumentation, følger især af Revisionsstandard (RS) 600, »Anvendelse af anden revisors arbejde« og RS 230, »Revisionsdokumentation«. En revideret og omskrevet international revisionsstandard ISA 600, »Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)« træder i kraft for koncernrevisioner, der påbegyndes den 15. december 2009 eller senere. Opbevaringskravet gælder dog kun, hvis den eller de revisorer eller revisionsvirksomheder, der har udført revisionsarbejdet, har hjemsted uden for EU/EØS-området, i modsætning til kravet i stk. 2, der vedrører både revisorer og revisionsvirksomheder inden for EU/EØS-området og revisorer og revisionsvirksomheder uden for EU/EØS-området. Efter det foreslåede stk. 3, 2. pkt., gælder opbevaringskravet ikke, hvis koncernrevisor har sikret til enhver tid at have fyldestgørende og ubegrænset adgang til dokumentationen. Denne adgang skal indebære, at koncernrevisor kan få en kopi af materialet med henblik på at udlevere til en relevant kompetent myndighed i henhold til kapitel 9 om offentligt tilsyn. Dvs. især Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i forbindelse med en undersøgelsessag efter § 37 og Revisortilsynet i forbindelse med den lovpligtige kvalitetskontrol.

Det følger af det foreslåede *stk. 4*, at såfremt dokumentationen for det revisionsarbejde, der er udført af tredjelandes revisorer og revisionsvirksomheder på grund af juridiske eller andre hindringer ikke kan 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 dokumentationen, samt, når der er tale om andre end juridiske hindringer som følge af den nationale

lovgivning, dokumentation for sådanne hindringer. Hvis sådanne hindringer ligeledes har hindret koncernrevisors adgang til at se materialet, må koncernrevisor overveje betydningen heraf i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegningen vedrørende koncernregnskabet.

Endelig følger det af forslagets *stk. 5*, at opbevaringskravet mv. og dokumentationskravet i henholdsvis *stk. 3* og *4* ikke gælder, hvis Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har indgået en aftale om samarbejde med det pågældende tredjeland, der indebærer, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan indhente dokumentationen via den relevante kompetente myndighed i det pågældende tredjeland. De tredjelande, hvormed Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har indgået sådanne samarbejdsaftaler vil blive offentliggjort på styrelsens hjemmeside (www.eogs.dk).

Til § 24

Den foreslåede § 24 er en rammebestemmelse, der fastlægger de grundlæggende krav til revisors uafhængighed. Bestemmelsen er opbygget på samme måde som uafhængighedsbestemmelsen i artikel 22 i det nye 8. direktiv, der indeholder mulighed for, at EU-Kommissionen via en komitologiprocedure kan vedtage principbaserede gennemførelsesbestemmelser til uddybning af uafhængighedsbestemmelserne. Den foreslåede bestemmelse svarer indholdsmæssigt til artikel 22 i direktivet og indeholder ligeledes de overordnede og grundlæggende rammer for revisorers uafhængighed. Endvidere er direktivets artikel 42, *stk. 3*, indarbejdet i bestemmelsen. Herefter må en revisor, som udfører revision i en virksomhed af interesse for offentligheden, ikke påtage sig en ledende stilling i den omhandlede virksomhed før to år efter fratrædelsen som revisor. Lovbestemmelsen indeholder i *stk. 5* en hjemmelsbestemmelse, der gør det muligt administrativt at gennemføre de specifikke bestemmelser om uafhængighed samt de eventuelle supplerende gennemførelsesbestemmelser, EU-Kommissionen måtte fastsætte.

Den foreslåede bestemmelse indeholder de samme elementer som den gældende lovs § 11, der ligesom direktivbestemmelsen bygger på EU-henstillingen om revisorers uafhængighed. Til trods for den ændrede udformning vil bestemmelsen indholdsmæssigt dække samme materielle område som den gældende bestemmelse, bortset fra den tilføjelse, som er omtalt foran vedrørende direktivets artikel 42. Den foreslåede bestemmelse vil blive suppleret med mere uddybende bestemmelser, som svarer til de bestemmelser, der er indeholdt i den gældende lov. Disse bestemmelser vil blive fastsat i en bekendtgørelse i medfør af den indsatte hjemmelsbestemmelse. Denne opbygning - med en rammebestemmelse i loven og en bekendtgørelse, der fastsætter de mere uddybende regler - svarer systematisk til direktivets opbygning, nemlig med et direktiv, der indeholder rammerne, samt en henstilling, der uddyber og konkretiserer disse rammer. Herudover vil den foreslåede bestemmelse yderligere blive uddybet med en forklarende vejledning.

Ligesom det er tilfældet med den gældende lovs bestemmelse herom, regulerer den foreslåede bestemmelse revisors konkrete uafhængighed, og kun de opgaver, der er omfattet af § 1, *stk. 2*.

Som det er tilfældet med den gældende lovs § 11 om uafhængighed, er også forslaget bygget op som en »flertrinsraket«, hvor *stk. 1* er den overordnede bestemmelse, der formulerer det generelle uafhængighedskrav. *Stk. 2* angiver en række situationer, hvor revisor ikke er uafhængig, hvis der kan vækkes tvivl herom hos en velinformeret tredjemand. *Stk. 3* omhandler en række trusler, som kan være uafhængighedstruende samt den mulige brug af sikkerhedsforanstaltninger i den anledning.

Stk. 1 er den overordnede generelle bestemmelse, hvori det fastslås, at en revisor, der udfører en opgave, som er omfattet af lovens anvendelsesområde, jf. § 1, *stk. 2*, skal være uafhængig af den virksomhed, opgaven vedrører, og herunder ikke må være involveret i virksomhedens beslutningstagning. At det skal være en opgave, som er omfattet af § 1, *stk. 2*, betyder, at uafhængighedsbestemmelsen ikke omfatter sådan erklæringsafgivelse, som falder uden for § 1, *stk. 2*, men som er omfattet af § 1, *stk. 3*. Om

forståelsen af begrebet »opgaver som omhandlet i § 1, stk. 2,« henvises i øvrigt til bemærkningerne til § 1 om anvendelsesområdet.

Bestemmelsen fastslår, at det er revisor selv, der er ansvarlig for og derfor selv skal sikre, at han eller hun i forbindelse med en konkret opgave er uafhængig af den virksomhed, opgaven skal udføres for. Bestemmelsen skal sammenholdes med stk. 6 om revisionsvirksomhedens interne retningslinjer, der bl.a. skal sikre, at en revisor, forinden denne påtager sig en opgave, tager stilling til uafhængighedsspørgsmålet. I stk. 1 slås det endvidere fast, at revisor ikke vil være uafhængig, hvis vedkommende er involveret i virksomhedens beslutningstagning. Det betyder, at en revisor f.eks. ikke kan påtage sig en opgave, som nævnt i § 1, stk. 2, hvis denne er eller for nylig har været direktions- eller bestyrelsesmedlem i den virksomhed, opgaven skal udføres for. Situationen vil imidlertid ikke altid være så åbenbar, idet der kan tænkes en lang række andre situationer, hvor revisor f.eks. i kraft af sin rolle som rådgiver kan bringe sig i en situation, hvor det reelt er revisor, der træffer beslutningerne eller, hvor revisor i øvrigt påtager sig et ledelsesansvar eller anden form for beslutningskompetence i virksomheden.

Kravet i stk. 1 gælder ikke alene for revisor selv, men for alle, der er i stand til at påvirke opgaven, jf. stk. 2, hvoraf det fremgår, at de omtalte forhold, som kan medføre, at revisor ikke er uafhængig, også gælder andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse. Det samme gælder, hvis revisor eller sådanne andre personer i revisionsvirksomheden gennem tætte familiemæssige bånd er knyttet til personer, der på en måde, som omtalt under stk. 2, har en ikke uvæsentlig interesse eller indflydelse i den virksomhed, der har bestilt opgaven. Tætte familiemæssige bånd foreligger som udgangspunkt i relation til forældre, søskende, ægtefæller eller samboende, børn samt andre personer, som er i et afhængighedsforhold til den pågældende.

Uafhængighedstruende relationer kan endvidere foreligge mellem revisionsvirksomheden eller revisionsvirksomhedens netværk og den virksomhed, som opgaven vedrører. Revisionsvirksomhedens netværk kan strække sig ud over Danmarks grænser, idet et netværk i det nye 8. direktiv defineres som »en større struktur, der tager sigte på samarbejde, og som en revisor eller revisionsvirksomhed deltager i, og som klart tager sigte på overskuds- eller omkostningsdeling eller har fælles ejerskab, kontrol eller ledelse, fælles kvalitetspolitik eller -procedurer, en fælles forretningsstrategi, anvender fælles firmanavn, eller er fælles om en betydelig del af de faglige ressourcer.« Netværksbegrebet vil således ikke mindst omfatte de fire store revisionsvirksomheder, der næppe kan undsige sig for at være omfattet af en række af de omhandlede træk. Også indenlands vil der være revisionsvirksomheder, der vil være omfattet i kraft af deres brug af fælles navn, fælles træk på ressourcer osv.

Aftaler om f.eks. kontorfællesskab eller fælles kunder vil dog ikke i sig selv indebære, at der er tale om et netværk, hvis der ikke samtidig er tale om virksomhed med f.eks. fælles ejerskab, fælles ledelse eller fælles navn.

Det forhold, at der er tale om et samarbejde mellem en række forskellige revisionsafdelinger eller revisionsvirksomheder med egne juridiske personer, udelukker ikke, at der kan være tale om et netværk, som kan få betydning ved vurderingen af eventuelle trusler mod uafhængigheden. Der er således ingen geografiske grænser for et netværk. Jo større en revisionsvirksomhed er med afdelinger i udlandet med hvilke, der er samarbejde af en art, som beskrevet i definitionen, jo bredere skal revisor strække sin undersøgelse af mulige trusler mod uafhængigheden. Det er dog en forudsætning, at der er tale om personer eller beslutningsprocesser i revisionsvirksomhedens netværk, der kan øve indflydelse på den konkrete opgave.

Den foreslåede *stk. 2* indeholder en overordnet beskrivelse af en række situationer, hvor en revisor ikke er uafhængig og derfor ikke må udføre opgaver, som omfattet af § 1, stk. 2. Formuleringen af

stk. 2 ligger helt tæt op ad formuleringen af direktivets artikel 22, stk. 2, 1. pkt. Stykket omhandler de uafhængighedstruende situationer, som revisor skal være opmærksom på, både forinden en opgave påbegyndes og under udførelsen af en opgave. De enkelte uafhængighedstruende situationer vil blive nærmere udmøntet i en bekendtgørelse, der indeholder bestemmelser, der svarer til de bestemmelser, der er omfattet af den gældende lovs § 11, stk. 2-4, og som samtidig skal bringe ordlyden nærmere til EU-henstillingen. Der bliver således ikke tale om ændringer i forståelsen af de væsentlige begreber, som kendes fra den gældende lov, og som stammer fra EU-henstillingen. Mindre præciseringer og forenklinger af de enkelte stykkers ordlyd i forhold til den gældende lovs bestemmelser om uafhængighed omtales nedenfor.

I bestemmelsen til den gældende lovs § 11, stk. 2, er de omstændigheder, der kan true uafhængigheden i vide kredse blevet opfattet som absolutte. I lovforslaget præciseres det derfor, at der er tale om trusler mod uafhængigheden, som skal vurderes i lyset af, hvordan en velinformeret trediemand opfatter dem.

Efter forslaget stk. 2 er det således - som det er tilfældet i direktivet - en betingelse, at der er tale om forhold, der for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Begrebet en velinformeret trediemand skal som hidtil forstås som en person, der forudsættes at have den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsopgave til at kunne foretage en vurdering af forholdene.

Kredsen, der er omfattet af bestemmelsen, er berørt under bemærkningerne til stk. 1.

Bestemmelsen omhandler forhold, hvor der er en direkte eller indirekte økonomisk interesse mellem revisor og den virksomhed, som opgaven skal udføres for. Begrebet »økonomisk interesse« er uændret i forhold til den gældende bestemmelse, dvs. at det bl.a. omfatter ejerinteresser i form af aktier, anparter, gældsbreve, ansvarlig lånekapital samt gælds- eller kautionsforpligtelser o. lign. Mens den *direkte* økonomiske interesse er absolut, således at den skal forstås som nogen som helst form for økonomisk interesse, så indgår der et væsentlighedskriterium ved vurderingen af den *indirekte* økonomiske interesse. Den indirekte økonomiske interesse kan således være så uvæsentlig, at den ikke vil udgøre nogen reel trussel mod revisors uafhængighed. Som eksempel herpå kan nævnes medejerskab via større investeringsforeninger eller via pensionsopsparing gennem en pensionskasse, der har anbragt en del af sine midler i aktier. Sådanne situationer er ikke omfattet. Dette er i overensstemmelse med EU-henstillingen om revisorers uafhængighed.

Betydningen af ordene »direkte eller indirekte« er uændret og omfatter situationer, hvor revisor selv er indehaver af f.eks. en aktiepost, eller hvor revisor ejer en sådan gennem (med)ejerskab af et andet selskab, en forening eller lignende.

Normalt vil det ikke være vanskeligt for revisor og revisionsvirksomheden, at sikre sig, at der ikke forekommer ejerinteresser af en art som omtalt foran i den virksomhed, opgaven skal udføres for, idet revisionsvirksomheden skal have opbygget et internt kvalitetsstyringssystem, jf. bemærkningerne herom til stk. 6. Imidlertid kan udefra kommende begivenheder betyde, at revisor selv eller et medlem af revisionsteamet f.eks. via arv eller gave eller ved fusion erhverver sig en finansiell interesse i virksomheden, som vil udgøre en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed. Kommer revisor uforvarende i en sådan situation, foreskriver EU-henstillingen, at den finansielle interesse skal afhændes snarest muligt og senest én måned efter, at revisor har fået kendskab til forholdet. Sker dette ikke, må revisor afstå fra at udføre opgaven. I den mellemliggende periode skal revisor træffe bedst mulige foranstaltninger for at sikre uafhængigheden, herunder udelukkelse af den person, der har erhvervet interessen, fra at deltage i beslutninger vedrørende opgaven. Det samme gælder, hvis der f.eks. på grund af insiderregler, er retlige hindringer for en sådan afhændelse.

Tilsvarende kan der - trods interne retningslinjer om oplysning og rapportering om bl.a. familiemæssige forbindelser, der kan true uafhængigheden - utilsigtet opstå trusler mod revisors uafhængighed, som denne ikke indså eller burde have indset. I sådanne situationer skal revisor, når vedkommende bliver opmærksom på truslen, straks iværksætte lignende foranstaltninger som nævnt foran.

I sådanne utilsigtede situationer er det vigtigt, at der i revisionsvirksomheden er fastlagt procedurer, som sikrer, at medarbejderne omgående giver meddelelse om sådanne trusler, og at der træffes de fornødne sikkerhedsforanstaltninger til at imødegå dem, herunder afhændelse af eventuelle ejerinteresser eller fjernelse af den pågældende medarbejder fra opgaven.

Også forretningsmæssige forbindelser mellem revisionsvirksomheden og den virksomhed en opgave skal udføres for, kan være af betydning for uafhængigheden. Det gælder f.eks., hvis revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden eller dens netværk, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dens udførelse, har en kommerciel eller finansiell interesse i den virksomhed, opgaven vedrører. Bestemmelsen hindrer dog ikke revisor i at udføre sin opgave, hvis den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed og på almindelige forretningsmæssige vilkår, og hvis den i øvrigt ikke har et så betydeligt omfang, at den udgør en trussel mod uafhængigheden. At købe varer hos kunden på favorable vilkår kan ikke betragtes som normal virksomhed, med mindre fordelene er uvæsentlig. I forhold til den gældende bestemmelse i § 11, stk. 2, nr. 5, præciserer forslaget, at den forretningsmæssige forbindelse skal være ubetydelig og ikke må udgøre en trussel mod uafhængigheden.

Forbudet mod ansættelse i den virksomhed, for hvilken en opgave udføres, svarer til det gældende forbud i § 11, stk. 2, nr. 3. Forbudet omfatter enhver form for beskæftigelse for virksomheden, herunder som medlem af direktionen eller bestyrelsen, udstationering og eventuel dobbeltbeskæftigelse, dvs. beskæftigelse i både revisionsvirksomheden og hos kunden. Tilsvarende gælder, hvis vedkommende er beskæftiget i en virksomhed, der er tilknyttet den virksomhed, for hvilken opgaven udføres.

Levering af tjenesteydelser, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, er i den gældende lov reguleret i § 11, stk. 3. Selvom bestemmelsen i forslaget er udformet mere direktivkonformt, er der ikke tiltænkt nogen materielle ændringer i indholdet, der svarer til beskrivelsen i EU-henstillingen om revisorers uafhængighed. Forholdet til det nye 8. direktiv og EU-henstillingen om revisorers uafhængighed vil bl.a. indgå i den vejledning, der vil blive udarbejdet i forbindelse med lovforslaget.

Stk. 2 omhandler forholdet mellem revisor og revisionsvirksomheden og den virksomhed, en opgave vedrører. Som det er tilfældet efter den gældende lovs § 11, stk. 2, nr. 6 og 7, vil en revisor også efter forslaget være afskåret fra at udføre en opgave som omhandlet i § 1, stk. 2, for en virksomhed, som har en direkte eller væsentlig indirekte økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet. Det samme gælder, hvis virksomheden har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller til bestyrelsen i revisionsvirksomhedens modervirksomhed.

Det foreslåede *stk. 3* indeholder en række eksempler på omstændigheder, der kan udgøre en trussel mod revisors uafhængighed i den konkrete situation. For at kunne klargøre, hvad der i den konkrete situation kan udgøre en trussel mod uafhængigheden, er det vigtigt at være opmærksom på, hvad der under bestemte omstændigheder kan sætte uafhængigheden over styr, samt at vurdere, hvor stor risikoen er herfor. Sådanne trusler mod revisors uafhængighed eksemplificeres i EU-henstillingen (EFT L 191 af 19.7.2002, side 37):

- *Egeninteresse*: revisors uafhængighed kan trues af en konflikt med hans egne finansielle interesser eller andre egeninteresser, f.eks. direkte eller indirekte finansielle interesser i kunden og alt for stor afhængighed af honoraret fra 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 kundens ledelse.

- *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 kundens aktier eller værdipapirer eller forsvarer kunden i retstvister.
- *Nære personlige, herunder familiære, relationer*: I den engelske udgave af 8. direktiv benyttes udtrykkene »familiarity and trust«, som i den danske udgave er blevet til »fortrolighed og tillid«. For at undgå, at ordet »fortrolighed« benyttes i forskellige sammenhænge, benyttes terminologien »nære personlige, herunder familiære, relationer«. Indholdsmæssigt dækker udtrykket i overensstemmelse med EU-henstillingen over risikoen for, at revisor kan blive for påvirket af kundens personlighed og øvrige egenskaber og derfor for forstående for kundens interesser, f.eks. på grund af et tæt forhold til kundens personale. Dette kan resultere i alt for stor tillid til kunden og dermed manglende objektivitet ved bedømmelsen af kundens 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.

Foreligger der trusler af en art som nævnt, vil revisor eller revisionsvirksomheden have mulighed for at træffe sikkerhedsforanstaltninger, der kan fjerne truslerne helt eller mindske truslerne til et niveau, hvor de ikke længere udgør en risiko for revisors uafhængighed. Sikkerhedsforanstaltningerne kan bestå af forbud, restriktioner og andre foranstaltninger, der kan mindske truslerne mod uafhængigheden. Forbudet i stk. 3 er således ikke absolut. Kun hvis revisor ikke er i stand til at træffe sådanne sikkerhedsforanstaltninger, og revisors uafhængighed derfor fortsat er truet, skal revisor afstå fra at påtage sig opgaven.

Det følger af den principbaserede tilgang til uafhængighedsspørgsmålet, at det er revisor selv, der er ansvarlig for at bedømme eventuelle trusler mod uafhængigheden samt, om de sikkerhedsforanstaltninger, der indsættes, er tilstrækkelige. Ved en vurdering af risiciene for revisors uafhængighed må ses nærmere på forholdet mellem revisor og kunde, herunder de ydelser, der er leveret til kunden de foregående år, og de ydelser, der leveres til kunden i forbindelse med den konkrete opgave.

Det foreslåede *stk. 4* vedrører alene situationer, hvor revisor påtager sig en opgave som omhandlet i § 1, stk. 2, for en virksomhed, der er omfattet af bestemmelsen i forslagets § 21, stk. 3. Bestemmelsen svarer indholdsmæssigt til de problemstillinger, der behandles i den gældende lovs § 11, stk. 2, nr. 8, og der er ikke tiltænkt ændringer i forståelsen heraf. De skærpede uafhængighedskrav i stk. 4 gælder som hidtil for revisorer, der udfører revision i særlig betydningsfulde virksomheder. Fastlæggelsen af disse virksomheder er i store træk uændret i forhold til i dag og er fastsat i forslagets § 21, stk. 3. Der henvises herom til bemærkningerne til § 21, stk. 3. De skærpede uafhængighedskrav gælder i overensstemmelse med den ændring af revisorloven, der skete ved lov nr. 510 af 6. juni 2007, også for kommuner, kommunale fællesskaber og regioner med ikrafttræden fra den 1. januar 2012, jf. forslagets § 21, stk. 3, nr. 3, og forslaget til ikrafttrædelsesbestemmelse i § 55.

Som det er tilfældet i den gældende lov, er personkredsen, der omfattes af forbudet, revisor og andre ansatte i revisionsvirksomheden, uanset om de konkret er tilknyttet eller kontrollerer den omhandlede opgave.

Stk. 4, 2. pkt. er nyt. Efter denne bestemmelse må den eller de revisorer, der har underskrevet revisionspåtegningen for en virksomhed som nævnt foran, ikke påtage sig en ledende stilling i denne virksomhed før to år efter, at vedkommende er fratrådt som revisor. Bestemmelsen stammer fra det nye 8. direktivs artikel 42, stk. 3, i det afsnit, der omhandler de særlige bestemmelser for virksomheder af interesse for offentligheden. Bestemmelsen skal imødegå truslen om, at kunden kunne have haft indflydelse på den pågældende revisor under hans eller hendes udførelse af den foregående revisionsopgave for virksomheden ved at

indføre en karenstid på 2 år. Som det er tilfældet med bestemmelsen om rotation omhandler også denne bestemmelsen alene de situationer, hvor revisor har været beskæftiget med en revisionsopgave for virksomheden. Erklæringsafgivelse i øvrigt for virksomheden inden for anvendelsesområdet i § 1, stk. 2, er således ikke omfattet af forbudet.

Stk. 5 danner grundlaget for den opbygning af uafhængighedsreglerne, som foreslås. Der henvises herom til såvel de almindelige bemærkninger som til bemærkningerne til stk. 1. Stk. 5, 1. pkt., indeholder hjemmel til at udstede de uddybende regler om trusler, sikkerhedsforanstaltninger mv. Rammerne herfor er omtalt i bemærkningerne til stk. 2 og 3. Bestemmelsens 2. pkt. indeholder hjemmel til at udstede reglerne for virksomheder, der er omfattet af § 21, stk. 3. Rammerne herfor er omtalt under stk. 4. Endvidere skabes hjemmel til at gennemføre de regler, som EU-Kommissionen i kraft af bestemmelsen i direktivets artikel 22 forventes at udstede med henblik på at sikre en ensartet anvendelse af bestemmelserne i de enkelte medlemslande.

Det foreslåede *stk. 6, 1. pkt.* viderefører den gældende bestemmelse i § 11, stk. 4, og der er ikke tiltænkt ændringer heri. Det er efter bestemmelsen - og har også forud for bestemmelsen været - en pligt for alle revisionsvirksomheder, uanset størrelse, at opstille retningslinjer, som sikrer, at revisor, før han eller hun påtager sig en opgave, påser, at der ikke i forbindelse med opgaven foreligger omstændigheder, der kan rejse tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Retningslinierne skal foreligge i en form, så de er umiddelbart tilgængelige for revisorerne i revisionsvirksomheden, ligesom de skal være tilgængelige for Revisortilsynet og dets kontrollanter i forbindelse med den obligatoriske kvalitetskontrol for revisorer og revisionsvirksomheder, der foreskrives i forslaget §§ 34-36 om kvalitetssikring.

Retningslinierne skal ligeledes indeholde oplysninger, der vedrører revisionsvirksomhedens netværk, og som kan være af betydning for vurderingen af en revisors uafhængighed i en konkret situation.

2. pkt. er nyt og stammer fra direktivets artikel 22, stk. 3, der foreskriver, at revisorer i deres arbejdspapirer skal dokumentere alle væsentlige trusler mod deres uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler. De omhandlede trusler er nævnt i de foregående stykker i forslaget til lovbestemmelsen, og der henvises herom til bemærkningerne til de enkelte stykker. Arbejdspapirerne skal kunne stilles til rådighed for de kontrollanter, der skal udføre kvalitetskontrol i revisionsvirksomheden.

Til § 25

Forslaget er med mindre sproglige ændringer en videreførelse af gældende lovs § 10, stk. 2, 1. pkt. Den gældende lovs § 10, stk. 2, 2. pkt., hvorefter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan forkorte den tidsfrist, hvorefter revisor skal rotere, er ikke videreført. Dette skyldes, at de gældende tidsfrister svarer til de tidsfrister, der nu er vedtaget i artikel 42, stk. 2 i det nye 8. direktiv.

Rotationspligten gælder som hidtil for revisorer, der udfører revision i særlig betydningsfulde virksomheder. Fastlæggelsen af disse virksomheder er uændret i forhold til gældende lovgivning og er fastsat i forslaget § 21, stk. 3. Der henvises herom til bemærkningerne til § 21, stk. 3. Det interne rotationskrav gælder i overensstemmelse med den ændring af revisorloven, der skete ved lov nr. 510 af 6. juni 2007, også for kommuner, kommunale fællesskaber og regioner med ikrafttræden fra den 1. januar 2012, jf. forslaget § 21, stk. 3, nr. 3, og forslaget til ikrafttrædelsesbestemmelse i § 55. Det fremgår af bemærkningerne til lov nr. 510 af 6. juni 2007, at 7-årsperioden skal regnes fra udpegningstidspunktet, også selvom det ligger før 2012. Dvs. at det tidsrum, der ligger forud for den særlige ikrafttræden af reglerne om kommunal revision, jf. § 55, stk. 4, skal medregnes i 7-årsperioden.

Formålet med bestemmelsen er at sikre revisors uafhængighed, hvor rotationsbestemmelsen skal sikre

mod, at revisors tilknytning til en klient over en længere periode skaber en »familiaritets-trussel«. Dvs. at revisor bliver for tæt knyttet til kunden.

Rækkevidden af bestemmelsen inden for koncernforhold har imidlertid givet anledning til en række tvivlsspørgsmål, herunder om rotation inden for en koncern, rotation »nedad« i en koncern og rotation »opad« i en koncern. De forskellige situationer, der kan opstå i koncernforhold, skal vurderes på baggrund af bestemmelsens formål.

Vedrørende rotationspligten rækkevidde foreskriver direktivet, jf. artikel 42, stk. 2 sammenholdt med artikel 2, nr. 16, at, i koncernforhold, påhviler rotationspligten både den ansvarlige revisor i modervirksomheden, og »den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til at være hovedansvarlig på datterselskabsplan«. Med andre ord omfatter rotationspligten også den eller de ansvarlige revisorer i dattervirksomheder, der er væsentlige i forhold til koncernen.

Med hensyn til spørgsmålet om rotation »nedad« i koncernen, fremgår det af de oprindelige bemærkninger til bestemmelsen, at hvor en væsentlig del af koncernens aktiviteter ligger i dattervirksomhederne, vil den revisor, der skal udskiftes, heller ikke kunne udføre arbejde for dattervirksomhederne. Dette begrundes med, at det herved sikres, at opbygningen af kundens aktiviteter, uanset om de er samlet i én virksomhed eller ligger i flere dattervirksomheder, ikke får betydning for udskiftning af revisor. En moderselskabsrevisor kan således ikke vælges som revisor i en dattervirksomhed, der er væsentlig i forhold til koncernen.

På baggrund heraf må det således også følge, at en revisor, der skal udskiftes i en væsentlig dattervirksomhed, heller ikke vil kunne udføre arbejde for modervirksomheden.

Til § 26

Bestemmelsen om vederlag er en videreførelse af principperne i den gældende lovs § 13.

Stk. 1 viderefører den gældende bestemmelse. Det foreslås dog, at forbuddet først træder i kraft, hvis omsætningen hos samme kunde overstiger 20 pct. i 5 på hinanden følgende år. Efter den gældende bestemmelse indtræder forbuddet allerede, hvis forholdet gør sig gældende i 3 på hinanden følgende år. Ændringen bringer bestemmelsen mere i overensstemmelse med EU-Kommissionens henstilling om uafhængighed, der taler om »en urimelig høj procentdel af de samlede indtægter i en periode på 5 år«. Efter forslaget reguleres alene de opgaver, som revisor udfører i henhold til forslagets § 1, stk. 2 (erklæringer med sikkerhed). Revisorer, der udelukkende udfører opgaver efter forslagets § 1, stk. 3 (erklæringer uden sikkerhed) og/eller rådgivning, berøres derfor ikke af omsætningsbegrænsningen. Dette er en ændring i forhold til gældende lov, hvor kravet gælder for alle erklæringer. Ændringen er imidlertid en konsekvens af det ændrede anvendelsesområde i forslagets § 1. Det vil som hidtil gælde, at hvis revisor for samme kunde både udfører opgaver efter § 1, stk. 2 samt opgaver efter § 1, stk. 3 og/eller rådgivning, vil kravet om, at omsætningen fra denne kunde ikke må overstige 20 pct., skulle opgøres på grundlag af den samlede omsætning for alle opgaverne fra denne kunde i forhold til revisionsvirksomhedens samlede omsætning.

Stk. 2 viderefører uændret bestemmelsen i den gældende lov.

Efter *stk. 2, nr. 1*, må revisor derfor som hidtil ikke betinge sig et højere vederlag, end hvad der er rimeligt. Vurderingen heraf vil fortsat være markedsprisen for den pågældende opgave.

Stk. 2, nr. 2 indebærer, at vederlagets størrelse fortsat ikke må gøres afhængig af andre forhold end det udførte arbejde. Bestemmelsen er i overensstemmelse med kravene i det nye 8. direktiv.

Stk. 3 viderefører uændret den gældende bestemmelse. Det ændrede anvendelsesområde indebærer dog, at erklæringer efter § 1, stk. 3 (erklæringer uden sikkerhed) kun omfattes af bestemmelsen, hvis revisor samtidig udfører opgaver efter § 1, stk. 2 for samme kunde. Hvis revisor således alene udfører opgaver efter § 1, stk. 3 og/eller rådgivningsydelser er fastsættelsen af vederlaget herfor ikke omfattet af begrænsningen i stk. 2.

Til § 27

Den gældende lov indeholder ikke særlige oplysningskrav for revisionsvirksomheder, der udfører opgaver efter § 1, stk. 2, for virksomheder af interesse for offentligheden.

Det nye 8. direktiv foreskriver i artikel 40, at revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden, skal give en række oplysninger på deres hjemmeside. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med en række andre nyere direktiver, der medvirker til at skabe mere åbenhed om aktørerne på kapitalmarkederne.

I *stk. 1* foreslås derfor, at revisionsvirksomheder, der udfører opgaver efter § 1, stk. 2 for virksomheder, som omhandlet i forslagets § 21, stk. 3, på deres hjemmeside skal give en række oplysninger, der bl.a. omfatter oplysninger om revisionsvirksomheden, dens politikker og retningslinier på en række forskellige områder, sammensætningen af revisionsvirksomhedens omsætning samt en oversigt over de virksomheder, der er omhandlet i § 21, stk. 3, der er udført opgaver for.

Det foreskrevne krav om en årlig rapport om gennemsigtighed gælder kun for de revisionsvirksomheder, der udfører opgaver for de særligt betydningsfulde virksomheder, som er fastlagt i forslagets § 21, stk. 3. I den forbindelse foreslås det, at kommuner, kommunale fællesskaber og regioner, uanset at Danmark efter direktivet ikke er forpligtet hertil, sidestilles med de i bestemmelsen nævnte virksomheder, når det gælder disse skærpede krav til revisionsvirksomheden. Kommunernes og regionernes økonomisk forvaltning er af stor offentlig interesse, og de skærpede krav vil kunne medvirke til at styrke offentlighedens tillid til den kommunale revision og dermed kontrollen med den kommunale regnskabsaflæggelse. De foreskrevne oplysninger om revisionsvirksomheden vil være et nyttigt redskab for kommunalbestyrelsen og regionsrådet, der efter lovgivningen skal sikre sig, at revisor er uafhængig, samt for det kommunale og regionale tilsyn, der i forbindelse med godkendelsen af den revisor, kommunalbestyrelsen og regionsrådet har antaget, tilsvarende skal påse revisors uafhængighed.

Udvidelsen med kommuner, kommunale fællesskaber og regioner træder dog først i kraft med virkning fra 1. januar 2012, jf. forslaget til ikrafttrædelsesbestemmelsen i forslaget til § 55.

Efter *nr. 1* skal der gives en beskrivelse af revisionsvirksomhedens juridiske struktur og ejerskab. Beskrivelsen af ejerskabet forudsættes at skulle være på et overordnet niveau, idet en detaljeret liste over revisionsvirksomhedens ejere allerede vil være tilgængeligt i det offentlige register over revisionsvirksomheder. Ejerskabsoplysningen kunne anføres som fordeling mellem ikke-revisorer og revisorer, herunder fordelingen på f.eks. statsautoriserede revisorer, registrerede revisorer og revisorer, der er godkendt i et andet EU/EØS-land.

Efter *nr. 2* skal der gives en beskrivelse af revisionsvirksomhedens ledelsesstruktur. Det er ikke tilstrækkelig blot at beskrive ledelsesstrukturen ud fra, hvad f.eks. et revisionsaktieselskab har anmeldt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, dvs. bestyrelse og direktion. Beskrivelsen må indeholde nærmere oplysninger om, revisionsvirksomhedens interne organisation og dække ned til det laveste niveau, hvor der fortsat udøves et egentlig ledelsesansvar af en revisor.

Efter *nr. 3* skal revisionsvirksomheden give nogle oplysninger, hvis den tilhører et netværk, herunder en

beskrivelse af netværket og dens retlige og strukturelle aftaler med netværket. Et netværk skal forstås i overensstemmelse med definitionen i artikel 2, nr. 7 i det nye 8. direktiv, der definerer et netværk som

»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.«

Netværket bør derfor beskrives med udgangspunkt i denne definition og indeholder grundlaget for netværket. Der skal endvidere gives en overordnet beskrivelse af revisionsvirksomhedens rettigheder og pligter overfor netværket.

Efter *nr. 4* skal revisionsvirksomheden oplyse om grundlaget for partnernes vederlag. Der er ikke tale om en detaljeret gennemgang af partnernes aflønning, men beskrivelsen skal gives på en sådan måde, at en udenforstående kan vurdere og forstå grundlaget for aflønningen. Oplysningerne kan bl.a. omfatte grundlaget for fordeling af overskud, eventuelle bonusprogrammer, performanceaflønning, herunder hvilke kriterier der måles op mod.

Efter *nr. 5* skal revisionsvirksomheden beskrive dens interne kvalitetsstyringssystem. Der er ikke tale om en meget detaljeret beskrivelse af kvalitetsstyringssystemet, men beskrivelsen skal være tilstrækkelig til at give en udenforstående en forståelse af systemet. Beskrivelsen skal i det mindste omfatte politikker og procedurer vedrørende:

- Ledelsesansvar for firmaets kvalitet
- etiske krav, herunder angivelse af uafhængighedspolitik
- kundeaccept og fortsættelse af klientforholdet samt specifikke opgaver
- menneskelige ressourcer, herunder angivelse af politik for overholdelse af den lovpligtige efteruddannelse
- udførelse af opgaven
- overvågning

Efter revisionsstandard RS 1 om »Kvalitetsstyring i firmaer som udfører revision og review af historiske finansielle oplysninger, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver« er ovenstående elementer i et kvalitetsstyringssystem. Beskrivelsen skal naturligvis tage udgangspunkt i det dokumenterede kvalitetsstyringssystem, jf. forslaget § 28.

Efter *nr. 6* skal revisionsvirksomheden oplyse, hvornår den seneste lovpligtige kvalitetskontrol fandt sted. Det vil her være tilstrækkeligt at angive kontrolåret.

Revisionsfirmaets øverste ledelse skal efter *nr. 7* afgive en erklæring om, at kvalitetsstyringssystemet fungerer effektivt og at uafhængighedspolitikken overholdes. Direktivet foreskriver, at der skal være gennemført en undersøgelse af, hvorvidt uafhængighedspolitikken overholdes. Uafhængighedspolitikken er en del af et kvalitetsstyringssystem, jf. ovenfor, og det må derfor antages, at revisionsvirksomheden i forbindelse med kontrollen af, at kvalitetsstyringssystemet fungerer effektivt, også i den forbindelse undersøger overholdelsen af uafhængighedspolitikken. I modsat fald må der gennemføres en selvstændig undersøgelse heraf, som kan danne grundlag for den erklæring, som den øverste ledelse skal give. Hvis erklæringen skal kunne tillægges værdi, må den nødvendigvis ikke være for gammel. Erklæringen bør på denne baggrund afgives mindst én gang årligt. Det følger af bestemmelsen og formålet hermed, at denne skal dateres, så brugere har mulighed for at vurdere aktualiteten af den afgivne erklæring. Navnene på medlemmerne af den øverste ledelse skal fremgå af erklæringen.

Efter *nr. 8* skal revisionsvirksomheden oplyse størrelsen af omsætningen, samt omsætningens fordeling på honorar for revision af regnskaber, honorarer for andre erklæringsopgaver med sikkerhed, skatterådgivning samt andre ydelser. Normalt vil denne opdeling ikke give anledning til problemer, men særligt i forbindelse med skattespørgsmål kan der opstå afgrænsningsproblemer. Det er imidlertid vigtigt, at revisionsvirksomheden her tager stilling, om der er tale om et skattemæssigt forhold, der er et naturligt led i revisionen af skatter i regnskabet, om det naturligt hører ind under opgaven f.eks. i forbindelse med assistance med regnskabsopstilling eller om der er tale om egentlig skatterådgivning. Afgrænsningen er vigtig, idet der samtidig sker en ændring af årsregnskabsloven, således at virksomheder i regnskabsklasse C og D fremover skal specificere honoraret til revisor på tilsvarende vis. Grundlaget for virksomhedernes specifikation vil naturligt ske på grundlag af revisionsvirksomhedens fakturering.

Efter *nr. 9* skal revisionsvirksomheden angive en oversigt over de virksomheder, for hvilke revisionsvirksomheden det seneste år har udført opgaver efter § 1, stk. 2. Der er tale om de virksomheder, der er omhandlet i forslagets § 21, stk. 3. Det er ikke en forudsætning, at virksomheden er valgt som revisor for den pågældende virksomhed. Kriteriet er alene, om revisionsvirksomheden har afgivet en erklæring med sikkerhed (dvs. har udført en opgave efter § 1, stk. 2) for virksomheden.

I *stk. 2* præciseres det, at det er revisionsvirksomhedens øverste ansvarlige ledelse, der indestår for rigtigheden af oplysningerne i rapporten om gennemsigtighed, jf. *stk. 1*. Herved understreges betydningen af gennemsigtighed vedrørende aktørerne på især kapitalmarkederne og vigtigheden af, at ledelsen tager dette forhold alvorligt.

Til § 28

Det foreslåede kapitel 6 vedrører revisionsvirksomhedernes pligt til at have kvalitetsstyringssystemer samt virksomhedernes pligter i forbindelse med gennemførelsen af kvalitetskontrollen. Bestemmelserne suppleres af bestemmelserne i §§ 34-36, der fastsætter de nærmere regler om Revisortilsynet og tilsynets virke.

Den foreslåede § 28, *stk. 1*, foreskriver en pligt til for en revisionsvirksomhed at have et kvalitetsstyringssystem, som skal kunne dokumenteres. I den gældende lov fremgår det ikke direkte, at revisionsvirksomheder skal have et dokumenterbart kvalitetsstyringssystem. Det fremgår dog af den gældende lovs § 11, stk. 4, at revisionsvirksomheden til sikring af revisorernes uafhængighed skal opstille særlige retningslinier. Herudover er kravet om etablering af et kvalitetsstyringssystem indeholdt i den danske revisionsstandard RS 1, der vedrører kvalitetsstyring i firmaer som udfører revision og review af historiske og finansielle oplysninger, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver. Med den foreslåede bestemmelse fastslås det nu direkte i loven, at alle revisionsvirksomheder skal have et dokumenterbart kvalitetsstyringssystem. Det er forudsat, at revisionsvirksomheden har kvalitetsstyringssystemet fra etableringen af virksomheden. At kvalitetsstyringssystemet skal kunne dokumenteres betyder, at det skal foreligge i skriftlig eller elektronisk form, samt at det skal være tilgængeligt for kvalitetskontrollanterne i forbindelse med en kvalitetskontrol.

Arten og omfanget af kvalitetsstyringssystemet vil normalt afhænge af revisionsvirksomhedens størrelse samt arten af de opgaver, virksomheden beskæftiger sig med. Det nye 8. direktiv lægger forudsætningsvis til grund, at revisionsvirksomheder har et internt kvalitetsstyringssystem, idet artikel 29, stk. 1, litra f, bl.a. foreskriver, at kvalitetskontrollen skal vurdere revisionsvirksomhedens interne kvalitetsstyringssystem. En sådan kontrol kræver, at systemet er dokumenteret.

Forslaget til *stk. 2* giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hjemmel til at fastsætte nærmere regler om indholdet af kvalitetsstyringssystemet samt dokumentationen for dets anvendelse.

Denne hjemmel har hidtil været indeholdt i den gældende § 2, stk. 3, hvorefter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler for udførelse af revisionsarbejder og for revisors afgivelse af erklæringer. Hjemmelen er i dag udnyttet i erklæringsbekendtgørelsen.

Det nye 8. direktiv indeholder en række bemyndigelser for EU-Kommissionen til at vedtage gennemførelsesbestemmelser på en række områder, herunder for revisionsvirksomhedernes kvalitetsstyring. Det forventes, at EU-Kommissionen vil benytte sig af alle de gennemførelsesbeføjelser, som den er blevet tillagt, og med den foreslåede bestemmelse er det således sikret, at der er hjemmel i loven til at implementere bestemmelser, som Kommissionen måtte vedtage om revisionsvirksomhedernes kvalitetsstyring.

Til § 29

Bestemmelsen i forslagets § 29 omhandler den lovpligtige kvalitetskontrol og svarer med mindre ændringer til den gældende lovs § 14. Formålet med den lovpligtige kvalitetskontrol er at medvirke til at højne kvaliteten af den lovpligtige revision samt andre erklæringer med sikkerhed.

I henhold til stk. 1 omfatter pligten til at underkaste sig kvalitetskontrol alle revisorer og revisionsvirksomheder. Revisionsvirksomhederne og revisorerne skal være godkendte, jf. definitionen i § 1, stk. 4, og kvalitetskontrollen omfatter opgaver, der er omfattet af lovens anvendelsesområde i § 1, stk. 2. Revisionsvirksomheders opgaver i henhold til § 1, stk. 3, samt evt. rådgivningsopgaver, skal ikke underkastes kvalitetskontrol.

Som hidtil vil udvælgelsen til kvalitetskontrol tage udgangspunkt i den enkelte revisionsvirksomhed, der er registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens register, Revireg. Via revisionsvirksomheden vil kontrollen også være rettet mod den enkelte revisor, idet et antal revisorers konkrete sager bliver kontrolleret. De nærmere regler om Revisortilsynet og om udførelsen af kvalitetskontrollen, herunder udvælgelsen af kontrollanter, omfanget af kontrol mv., er fastsat i forslagets §§ 34-36, hvortil der henvises.

Hvis en revisor nægter at underkaste sig kvalitetskontrol, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fratage vedkommende godkendelsen som revisor, jf. forslagets § 8, stk. 2, nr. 1. Det samme gælder, hvis en godkendt revisionsvirksomhed nægter at lade sig kvalitetskontrollere, jf. § 14, stk. 1, nr. 2. Hvis en revisor eller en revisionsvirksomhed - trods reglen i § 29, stk. 4 - nægter at udlevere de ønskede oplysninger til Revisortilsynet og kontrollanten, og på den måde nægter at medvirke til kvalitetskontrollen, vil godkendelsen ligeledes kunne fratages.

Stk. 2 afgrænser kvalitetskontrollen til at omfatte de ydelser, som revisor beskæftiger sig med i henhold til forslagets § 1, stk. 2. I forhold til den gældende lov er der således tale om en indskrænkning, idet lovforslagets anvendelsesområde omfatter erklæringer med sikkerhed, mens den gældende lov omfatter alle erklæringer.

Stk. 3 er ændret, så den kommer i overensstemmelse med direktivet. I henhold til den gældende lovs § 14, stk. 3, skal kvalitetskontrollen udføres med højst 4 års mellemrum. Obligatorisk kvalitetskontrol blev indført i 2003, og ved udgangen af 2007 forventes samtlige revisionsvirksomheder at have gennemført en første kvalitetskontrol i Revisortilsynets regi. I henhold til det nye 8. direktivs artikel 29, stk. 1, litra h, skal der som minimum gennemføres en kvalitetskontrol hvert sjette år. Der foreligger ikke særlige hensyn, der tilsiger, at danske revisionsvirksomheder skal kvalitetskontrolleres oftere end krævet af direktivet. På denne baggrund og med henblik på at lette de administrative byrder, foreslås det i § 29, stk. 3, at frekvensen på 4 år i overensstemmelse med direktivet sættes op til 6 år for revisionsvirksomheder, der ikke reviderer de i § 21, stk. 3, nævnte virksomheder. Da der er tale om en minimumsfrekvens, kan tilsynet beslutte, at der skal foretages hyppigere kontrol. Er der faglige grunde herfor, kan en

revisionsvirksomhed således blive udtaget til ekstraordinær kontrol. Det er dog alene Revisortilsynet, der afgør, om sådanne forhold foreligger.

For andre revisionsvirksomheder, dvs. revisionsvirksomheder, som reviderer de i § 21, stk. 3, omhandlede virksomheder, nedsættes frekvensen til hvert 3. år. Hvis en revisionsvirksomhed alene udfører andre opgaver end revision for de omhandlede virksomheder, vil revisionsvirksomheden ikke blive omfattet af den kortere kontrolfrekvens.

Det foreskrevne krav om en hyppigere kvalitetskontrol gælder kun for de revisionsvirksomheder, der udfører opgaver for de virksomheder af offentlig interesse, som er fastlagt i forslagets § 21, stk. 3. I den forbindelse foreslås det, at kommuner, kommunale fællesskaber og regioner, uanset at Danmark efter direktivet ikke er forpligtet hertil, sidestilles med de i bestemmelsen i øvrigt nævnte virksomheder, når det gælder disse skærpede krav til revisionsvirksomheden. Den foreskrevne hyppigere kvalitetskontrol, der bl.a. omfatter en kontrol med revisors uafhængighed, vil være et nyttigt supplement til den indsats, der foretages af kommunalbestyrelsen og regionsrådet, der efter lovgivningen skal sikre sig, at revisor er uafhængig, samt af det kommunale og regionale tilsyn, der i forbindelse med godkendelsen af den revisor, kommunalbestyrelsen og regionsrådet har antaget, tilsvarende skal påse revisors uafhængighed. Kommunerne og regionernes økonomiske forvaltning er af stor offentlig interesse, og den foreskrevne hyppigere kvalitetskontrol vil kunne medvirke til at styrke offentlighedens tillid til den kommunale revision og dermed kontrollen med den kommunale regnskabsaflægelse.

Stk. 4 svarer helt til den gældende lovs § 14, stk. 4. Bestemmelsen fastlægger den kontrollerede virksomheds pligter i forhold til Revisortilsynet og kontrollanten, herunder pligten til at give adgang til de arbejdsoplysninger og den dokumentation, som skal danne grundlaget for kontrollen. Tavshedspligten, jf. forslagets § 30, gælder således ikke i forhold til pligterne overfor Revisortilsynet og kontrollanten. Se også bemærkningerne til forslagets § 30.

Det bemærkes, at der kan forekomme situationer, hvor en person har en egeninteresse i ikke at oplyse nærmere omkring et givent forhold, fordi personen i den situation ville udtale sig om en eventuelt påstået forbrydelse, som den pågældende kan være inddraget i. Hvis man i disse tilfælde afkrævede personen oplysninger, ville myndigheden handle i strid med princippet om forbud mod selvinkriminering. § 10 i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb om oplysningspligter (retssikkerhedsloven), om forbud mod selvinkriminering, finder således anvendelse i disse situationer, således at en myndighed ikke kan afkræve en person, fysisk eller juridisk, oplysninger, hvis der er en konkret mistanke om, at den pågældende har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf. For en uddybning af princippet henvises til retssikkerhedsloven, herunder lovbetragtningerne.

Til § 30

De generelle regler om revisors tavshedspligt foreslås videreført i stk. 1. Tidligere var revisor endvidere omfattet af straffelovens § 154, der hjemlede en straffeskærpelse, når en offentlig ansat i tjenesten gjorde sig skyldig i nærmere opregnede forhold. Denne bestemmelse er ophævet i straffeloven, og findes i straffelovens almindelige del. Der er med ændringen ikke foreslået nogen ændring af gældende regler, men udelukkende en opdatering af bestemmelserne.

Bestemmelsen henviser bl.a. til straffelovens § 152 e, hvorefter videregivelse af oplysninger ikke er et brud på tavshedspligten, hvis den pågældende er forpligtet til at videregive oplysningen. Revisors tavshedspligt gælder derfor bl.a. ikke ved revisors videregivelse af oplysninger i henhold til lovforslagets § 18, stk. 2, § 29, stk. 4, § 32, stk. 3 samt § 35, stk. 4.

Forslaget til bestemmelsens *stk. 2*, er indsat som følge af, at direktivet foreskriver, at revisor i en moder-

virksomhed skal have adgang til at indhente oplysninger hos en dattervirksomheds revisor. Som følge heraf er det fundet nødvendigt i forslaget at løfte revisors tavshedspligt også i disse situationer. Revisor i modervirksomheden er omfattet af bestemmelsens stk. 1, også hvad angår oplysninger modtaget efter stk. 2. En modervirksomhed er defineret i bilag 1 til årsregnskabsloven.

Til § 31

Udgangspunktet i det nye 8. direktiv om lovpligtig revision er, at virksomheder af interesse for offentligheden, dvs. virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU/EØS-land, samt finansielle virksomheder under tilsyn af Finanstilsynet skal have et revisionsudvalg i deres bestyrelse.

Spørgsmålet om revisionsudvalg var ikke en del af Revisorkommissionens kommissorium for betænkningen, men kommissionen valgte af egen drift i kortere form at beskrive emnet herunder særligt de muligheder, der måtte være for at undtage virksomheder fra pligten til at etablere et revisionsudvalg, eller for at en virksomhed kan vælge at lade revisionsudvalgets funktioner udøve af et andet organ, og om den samlede bestyrelse eventuelt kan sidestilles med et sådant organ.

Det fremgår af direktivets artikel 41, stk. 1, at udgangspunktet er, at virksomheder af interesse for offentligheden skal have et revisionsudvalg.

Efter direktivets artikel 39 kan et medlemsland imidlertid beslutte, at bestemmelsen om revisionsudvalg alene skal gælde for virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU/EØS-land.

Det foreslås som følge heraf at indsætte en bestemmelse i § 31 om, at virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU/EØS-land, skal etablere et revisionsudvalg.

Bestemmelsen omfatter samtlige virksomheder, der har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked, dvs. uanset om det drejer sig om aktier eller andre former for værdipapirer.

Den foreslåede bestemmelse i *stk. 1* om, at revisionsudvalget skal bestå af bestyrelsesmedlemmer, der ikke samtidig indgår i direktionen, er en gennemførelse af direktivets artikel 41, stk. 1, 2. pkt. Hensynet bag denne bestemmelse er at sikre revisionsudvalgets uafhængighed af direktionen.

I virksomheder, der ikke har en bestyrelse, gælder reglerne om revisionsudvalg for det organ, der på tilsvarende vis varetager den overordnede ledelse af virksomheden.

Det foreslås, at mindst ét medlem af revisionsudvalget *både* skal være uafhængig af virksomheden og have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision. Dette betyder, at f.eks. virksomhedens økonomichef ikke kan opfylde begge krav.

I relation til vurderingen af revisionsudvalgsmedlemmers uafhængighed fastsætter 8. direktivs præambel, betragtning nr. 24, at der kan tages udgangspunkt i EU-Kommissionens henstilling (2005/162/EF) om den rolle, der spilles af menige bestyrelsesmedlemmer og medlemmer af tilsynsorganer i børsnoterede selskaber, og om udvalg nedsat i bestyrelsen/ledelsesorganet (EUT L 52 af 25. februar 2005, side 51). Ifølge denne EU-henstilling betragtes man f.eks. *ikke* som uafhængig, hvis man:

- er - eller inden for de seneste 5 år har været - direktør/ledende medarbejder i selskabet eller et associeret selskab,
- er direktør i et selskab, hvor der er krydsende bestyrelsesrepræsentation med selskabet,
- har modtaget større vederlag fra selskabet eller et associeret selskab i anden egenskab end som menigt bestyrelsesmedlem,

- repræsenterer en kontrollerende aktionærs interesser,
- er i nær familie med personer, som ikke betragtes som uafhængige,
- er eller inden for de seneste 3 år har været ansat eller partner hos ekstern revisor,
- inden for det seneste år har haft en væsentlig forretningsrelation (partner, aktionær, kunde, leverandør eller ledelsesmedlem i selskaber med tilsvarende forbindelse) med selskabet eller et associeret selskab.

Ved vurderingen af, hvorvidt et medlem af revisionsudvalget kan anses for at være uafhængigt, skal der tages hensyn til de særlige danske forhold, herunder det danske ledelsessystem, hvor der f.eks. for aktieselskaber er en lovfæstet adskillelse mellem bestyrelse og direktion og et forbud mod, at en direktør kan vælges som bestyrelsesformand.

Henstillingens sondring mellem menige og ledende bestyrelsesmedlemmer er en sondring mellem medlemmer, der samtidigt er direktører i virksomheden, og medlemmer, der ikke er direktører. Sondringens formål i henstillingen, er at understrege at medlemmer af bestyrelsen, som samtidigt er direktører i virksomheden, ikke kan opfylde kravet om uafhængighed.

Denne sondring i henstillingen får ingen betydning i relation til revisionsudvalg, idet medlemmer af virksomhedens direktion som nævnt helt er afskåret fra deltagelsen i revisionsudvalg, jf. reglerne i 8. direktiv.

Medarbejdervalgte bestyrelsesmedlemmer er som ansatte i virksomheden ikke uafhængige og kan derfor ikke kvalificere sig som uafhængigt medlem af revisionsudvalget.

I forhold til henstillingens krav til uafhængigheden vil det således i relation til bedømmelsen af et medlems uafhængighed efter bestemmelserne herom i dette lovforslag være afgørende, at man ikke er medlem af direktionen og ikke er ansat i eller har været ansat i virksomheden inden for de sidste 5 år.

Med hensyn til det foreslåede krav om, at det uafhængige medlem tillige skal have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision, gælder det, at kvalifikationerne skal sikre, at der er mindst et uafhængigt medlem af bestyrelsen eller revisionsudvalget, der kan medvirke til, at revisionsudvalget eller bestyrelsen, jf. nedenfor om stk. 4, kan udfylde følgende opgaver, som også fremgår af 8. direktivs artikel 41, stk. 2:

- overvåge regnskabsaflægningsprocessen,
- overvåge, om virksomhedens interne kontrolsystem, eventuelle interne revision og risikostyringssystemer fungerer effektivt,
- overvåge den lovpligtige revision af årsregnskabet og det konsoliderede regnskab og
- kontrollere og overvåge revisors eller revisionsfirmaets uafhængighed, herunder særligt leveringen af yderligere tjenesteydelser til den virksomhed, der revideres.

Kvalifikationerne skal være tilstrækkelige til, at der i revisionsudvalget, jf. stk. 1, eller i bestyrelsen, jf. stk. 4, kan foretages en selvstændig vurdering af, om virksomhedens regnskabsaflæggelse, interne kontrol, risikostyring og lovpligtige revision er tilrettelagt og gennemført på en hensigtsmæssig måde set i forhold til virksomhedens og eventuelt koncernens størrelse og kompleksitet. Endvidere skal kvalifikationerne være tilstrækkelige til at kunne vurdere den eksterne revisions uafhængighed.

Kvalifikationerne kan være opnået gennem særlig uddannelse, gennem vedkommendes nuværende eller tidligere ledelsesfunktioner eller gennem deltagelse i revisionsudvalgsarbejde.

Det vil sædvanligvis være tilstrækkeligt, hvis det uafhængige medlem har opnået sine kvalifikationer gennem en eller flere af følgende uddannelser eller beskæftigelser i børsnoterede selskaber, i andre

virksomheder af særlig interesse for offentligheden, eller i virksomheder, der følger tilsvarende regler for regnskabsaflæggelse:

- Godkendelse til at foretage revision af regnskaber (statsautoriseret eller registreret revisor), eller andre tilsvarende kvalifikationer.
- Ledelsesansvar for aflæggelse af årsregnskaber opnået som økonomidirektør.
- Ansvar fra ledelse af en intern revisionsfunktion.
- Erfaring fra medlemskab af revisionsudvalg.
- Anden erfaring med overvågning af regnskabsaflæggelse og revision af regnskaber.
- Anden tilsvarende relevant erfaring.

Ovennævnte kvalifikationer kan være opnået gennem arbejde i Danmark eller i udlandet, og bør tidsmæssigt mindst have omfattet et fuldt regnskabsår.

Det centrale i vurderingen af, om kompetencerne er tilstrækkelige, er, om den pågældende har tilstrækkelig kendskab til krav til regnskabsaflæggelse og gennemførelse af revision i virksomheder svarende til den pågældende virksomhed.

Vurderingen af, om vedkommende har tilstrækkelig kompetence og er uafhængig, foretages af virksomhedens samlede bestyrelse.

Revisionsudvalgets funktioner og opgaver berører ikke det ansvar, som i øvrigt påhviler medlemmerne af bestyrelsen eller direktionen. Der ændres således ikke ved dansk rets gældende ansvarsregler, hvilket bl.a. betyder, at der fortsat påhviler bestyrelsesmedlemmerne et individuelt ansvar.

Der gælder ikke en særlig ansvarsnorm for medlemmet, der har særlig regnskabs- og revisionsmæssig kompetence, og denne har således ikke et øget ansvar i forhold til andre medlemmer af revisionsudvalget eller bestyrelsen.

Dog vil et sådant bestyrelsesmedlem i visse tilfælde kunne drages til ansvar for eventuelle manglende handlinger på et tidligere tidspunkt end de øvrige bestyrelsesmedlemmer, som ikke besidder den specifikke sagkundskab. Dette skyldes det generelle forhold, at en person med en specifik sagkundskab i konkrete situationer vil kunne have en viden, som gør, at personen burde have handlet tidligere end de øvrige bestyrelsesmedlemmer.

Det foreslåede *stk. 2* indeholder en liste over de opgaver, som revisionsudvalget som minimum skal udføre. Bestemmelsen er en gennemførelse af direktivets artikel 41, stk. 2. Udover de i *stk. 2* nævnte opgaver, kan det konkret besluttes, at revisionsudvalget kan udføre andre opgaver.

Stk. 2, nr. 1-3, indeholder en beskrivelse af de områder, som revisionsudvalget skal overvåge i forbindelse med virksomhedens regnskabsaflæggelse, mens der i nr. 4 ud over at overvåge yderligere ligger en forpligtelse til at kontrollere revisors uafhængighed. Reglerne om revisors uafhængighed fremgår af lovforslagets § 24.

Formuleringen er i overensstemmelse med formuleringen i 8. direktiv og indikerer, at der stilles større krav til revisionsudvalgets overvågning af revisors uafhængighed end til overvågningen af de andre områder. Revisionsudvalget kan dog i alle tilfælde stille spørgsmål til virksomhedens revisor.

I *stk. 3* stilles der forslag om, at bestyrelsens forslag til generalforsamlingen om valg af revisor sker efter indstilling fra et eventuelt revisionsudvalg. Virksomhedens revisor eller revisionsvirksomhed er på ingen måde underordnet revisionsudvalget, hvilket betyder, at revisionsudvalget ikke har mulighed for at øve indflydelse på de opgaver, som revisor udfører for virksomheden, og at den foreslåede bestemmelse ikke ændrer på omfanget af revisors pligter og opgaver.

Det fremgår af det foreslåede *stk. 4*, at virksomheder omfattet af *stk. 1, 1. pkt.*, dvs. virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU/EØS-land, i stedet for at etablere et revisionsudvalg kan vælge at lade revisionsudvalgets funktioner udøve af den samlede bestyrelse. Dette forudsætter, at ingen bestyrelsesmedlemmer samtidig er medlem af direktionen, og at mindst ét bestyrelsesmedlem både er uafhængigt og har kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision.

Danske virksomheder er typisk mindre end virksomhederne i mange andre EU medlemsstater. Nogle vil finde det hensigtsmæssigt at etablere et revisionsudvalg, mens andre vil mene, at det er bedst, at den samlede bestyrelse i stedet intensiverer mødeaktiviteten i de tilfælde, hvor der er behov herfor, f.eks. fordi en regnskabsaflæggelse forestår.

På den baggrund overvejede Revisorkommissionen ved udarbejdelsen af betænkning nr. 1478/2006, hvorvidt 8. direktiv hjemler en adgang til, at der udover de undtagelser, som direkte er nævnt i direktivet, er mulighed for, at de virksomheder, der som udgangspunkt er omfattet af pligten til at etablere et revisionsudvalg, i stedet kan vælge at lade den samlede bestyrelse forestå revisionsudvalgets opgaver.

Den i *stk. 4* foreslåede bestemmelse giver mulighed for undtagelse fra *stk. 1-3* og svarer til Revisorkommissionens forslag i betænkningen. Bestemmelsen gennemfører direktivets artikel 41, *stk. 5*, hvorefter medlemsstaterne kan vedtage, at bestemmelserne om revisionsudvalg ikke finder anvendelse på virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU/EØS-land, og som allerede har et organ med funktioner, der svarer til et revisionsudvalgs funktioner, og som 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 i årsrapporten, at der gøres brug af undtagelsen, jf. det foreslåede *stk. 6*.

Revisorkommissionen sammenholdt i betænkningen direktivets artikel 41, *stk. 5*, med præambelens betragtning 24, hvorefter medlemsstaterne kan vedtage, at de opgaver, der ellers påhviler et revisionsudvalg, i stedet kan udføres af den samlede bestyrelse. Revisorkommissionen konkluderede herefter, at de danske lovkrav til bestyrelsens funktioner i store træk dækker direktivets krav til revisionsudvalgets funktioner og rolle.

Revisorkommissionen begrundet i hovedtræk dette med, at danske selskaber har et tostrengt ledelsessystem, hvor bestyrelsen varetager den overordnede ledelse og kontrollerer direktionen, mens direktionen står for den daglige ledelse. Synspunktet i betænkningen var således, at den samlede bestyrelse har funktioner svarende til et revisionsudvalg og langt hen ad vejen er undergivet det samme regelsæt.

Revisorkommissionen fandt dog, at direktivets krav om uafhængighed og kvalifikationer ikke var fuldt ud dækket af den gældende danske lovgivning, hvorfor det i forslaget til *stk. 4* stilles som betingelse, at ingen bestyrelsesmedlemmer samtidig indgår i direktionen, og at mindst ét bestyrelsesmedlem både skal være uafhængigt og have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision.

For så vidt angår uafhængighed og kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision henvises til bemærkningerne til det foreslåede *stk. 1* ovenfor.

Det foreslås i *stk. 5* som en særlig mulighed for de mindre virksomheder, at revisionsudvalgets funktioner under alle omstændigheder kan udøves af hele bestyrelsen, hvis virksomheden ikke overskrider to af de tre anførte størrelser.

Der er tale om en gengivelse af grænserne i 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. december 2003, s. 64) (prospektdirektivet), artikel 2, stk. 1, litra f. Prospektdirektivets bestemmelse omhandler virksomheder, der ikke overskrider to ud af følgende tre størrelser: færre end 250 medarbejdere, balance under 43 mio. euro, nettoomsætning under 50 mio. euro.

Bestemmelsen i stk. 5 gennemfører 8. direktivs artikel 41, stk. 1, 2. led, som også forudsætter, at bestyrelsesformanden, hvis vedkommende er direktionsmedlem, ikke samtidig er formand for revisionsudvalget. Denne del af bestemmelsen har kun betydning for andre virksomheder end aktieselskaber, da bestyrelsesformanden i et dansk aktieselskab ikke kan være et medlem af direktionen, jf. aktieselskabslovens § 56, stk. 1, 3. pkt.

Kravene til, at de mindre virksomheder kan anvende undtagelsesmuligheden i det foreslåede stk. 5, er lempeligere end kravene til i stk. 4. Dette skyldes, at der i stk. 5 ikke er forbud mod, at bestyrelsesmedlemmer samtidig må indgå i direktionen og, at der ikke stilles krav om, at mindst ét bestyrelsesmedlem skal være både uafhængigt og have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision.

Det foreslåede *stk. 6* indeholder en regel om, at i virksomheder, hvor revisionsudvalgets funktioner udøves af den samlede bestyrelse, jf. stk. 4 og 5, skal der oplyses herom i årsrapporten.

Den i *stk. 7* foreslåede bestemmelse gennemfører 8. direktivs artikel 41, stk. 6, litra a og b - herved benyttes direktivets mulighed for at undtage investeringsforeninger og specialforeninger, jf. lov om investeringsforeninger og specialforeninger samt kollektive investeringsordninger m.v. § 4, stk. 1 og § 5, stk. 1, samt visse dattervirksomheder fra kravet om oprettelse af et revisionsudvalg.

Ved bestemmelsen undtages dattervirksomheder helt fra bestemmelserne i stk. 1-5. En dattervirksomhed er undtaget i medfør af det foreslåede stk. 7, hvis modervirksomheden er omfattet af reglerne om aflæggelse af koncernregnskab, og hvis modervirksomheden er omfattet af de her foreslåede regler om etablering af revisionsudvalg. Det vil sige, at dattervirksomheder til modervirksomheder i et EU/EØS-land vil være undtaget. Hvis modervirksomheden er placeret uden for EU/EØS, er det et krav, at der er etableret et organ svarende til et revisionsudvalg.

Bestemmelsen forhindrer ikke, at de omfattede virksomheder i af egen drift at etablere et revisionsudvalg, eller i at lade bestyrelsen udøve et revisionsudvalgs funktioner.

I det foreslåede *stk. 8* bemyndiges økonomi- og erhvervsministeren til at fastsætte nærmere regler om pligt til at etablere revisionsudvalg i virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet. Denne bemyndigelse kan delegeres til Finanstilsynet.

Bemyndigelsen giver bl.a. økonomi- og erhvervsministeren mulighed for at fastsætte, at der også i mindre finansielle virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU/EØS-land, skal være et bestyrelsesmedlem, der både er uafhængigt og har kvalifikationer inden for regnskabsvæsen og revision. Dvs. at undtagelsesbestemmelsen i stk. 5 ikke gælder.

Bemyndigelsen giver desuden ministeren mulighed for at fastsætte regler om revisionsudvalg i finansielle virksomheder, der ikke har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked, og at i koncerner, skal dattervirksomheder, der er omfattet af Finanstilsynets tilsyn, ikke være omfattet af undtagelsesbestemmelsen i det foreslåede stk. 7.

Til § 32

Kapitel 9 etablerer i overensstemmelse med det nye 8. direktiv et offentligt tilsyn med godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. Direktivet kræver, at der tilrettelægges et effektivt offentligt tilsynssystem, som omfatter alle revisorer og revisionsvirksomheder. For at kunne udføre et effektivt tilsyn

også med revisionen i grænseoverskridende koncerner, bestemmer direktivet, at de offentlige tilsyn inden for EU/EØS-området skal samarbejde i forbindelse med udøvelsen af tilsynsopgaven. Herudover fastsættes rammer for samarbejde med tilsynsmyndigheder i lande, der er beliggende uden for EU/EØS-området. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har allerede efter den gældende lov ansvaret for en række af de opgaver, som skal varetages af det offentlige tilsynssystem. Det er på denne baggrund fundet naturligt, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen tillægges ansvaret for udøvelsen af det offentlige tilsyn.

I overensstemmelse hermed foreslås det i *stk. 1*, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal have ansvaret for tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har hidtil administreret revisorlovgivningen og har i den forbindelse været tillagt en række opgaver, herunder registreringen af statsautoriserede og registrerede revisorer samt førelse af det offentlige register over statsautoriserede og registrerede revisorer samt revisionsvirksomheder.

Med forslaget ændres imidlertid styrelsens rolle fra at administrere loven til at skulle føre et egentlig tilsyn. Den ændrede rolle falder i tråd med de opgaver, som styrelsen i forvejen har haft med administrationen af den gældende lov.

Efter *stk. 2*, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ansvaret for tilsyn med en række opgaver. Forslaget er en implementering af artikel 32 og 33 i det nye 8. direktiv, hvorefter det offentlige tilsynssystem skal have det endelige ansvar for tilsyn med disse opgaver samt stå for samarbejde med tilsynene i andre lande.

Efter *stk. 2, nr. 1*, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ansvaret for tilsyn for eksamen og efteruddannelse. De nærmere regler om eksamen og efteruddannelse omhandles i forslagets §§ 4 og 33, jf. henvisningen hertil.

Ansvaret for eksamen udøver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen allerede i dag efter den gældende lovs § 9, hvorefter styrelsen nedsætter en revisorkommission, ligesom styrelsen udpeger medlemmerne af kommissionen samt udsteder dens forretningsorden. Der er således alene tale om en præcisering af gældende ret. Det er dog nyt, at ansvaret også omfatter efteruddannelse. Efter forslagets § 4, indføres krav om tvungen efteruddannelse som betingelse for, at revisor kan bevare sin godkendelse. Efter direktivet skal det offentlige tilsyn også have det endelige ansvar for denne efteruddannelse. Forslagets § 33 er en videreførelse af gældende § 9, dog således at bestemmelsen også omfatter efteruddannelse. Der henvises til bemærkningerne til § 33.

Efter *stk. 2, nr. 2*, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ansvaret for tilsyn med kvalitetskontrol. De nærmere regler om kvalitetskontrol fastsættes i forslagets §§ 34-36, jf. henvisningen hertil.

Det gælder allerede efter den gældende lovs § 15, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter et revisortilsyn og udsteder tilsynets forretningsorden. Styrelsen udpeger endvidere tilsynets medlemmer samt udarbejder efter indstilling fra Revisortilsynet nærmere regler for den kvalitetskontrol, der skal gennemføres, samt for gennemførelsen af kontrollen. Forslagets §§ 34-36 er i det væsentlige en videreførelse af de gældende bestemmelser i §§ 14-16. Der er således alene tale om en præcisering af gældende ret. Der er dog sket mindre justeringer, der implementerer bestemmelser i det nye 8. direktiv, ligesom der er foretaget nogle mindre præciseringer. Der henvises til bemærkningerne til § 34-36.

Efter *stk. 2, nr. 3*, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ansvaret for tilsyn med undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder. Undersøgelsesinstituttet er nyt og opgaven vil blive varetaget af styrelsen selv.

Bestemmelsen er ny og er en implementering af direktivets artikel 32, hvorefter det offentlige tilsyn skal have ansvaret for tilsyn med undersøgelsessystemet, og det offentlige tilsyn skal have ret til at udføre undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder. Der henvises til bemærkningerne til forslagets

§§ 37-42 om selve gennemførelsen af undersøgelser samt om, hvilke beføjelser styrelsen er tillagt i forbindelse med gennemførelse af undersøgelser.

Efter *stk. 2, nr. 4*, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ansvaret for tilsyn med de disciplinære sanktioner overfor revisorer og revisionsvirksomheder. De nærmere regler om disciplinærsystemet fastsættes i forslagets §§ 43-47, jf. henvisningen hertil.

Det gælder allerede efter den gældende lovs § 19, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udpeger medlemmerne af Disciplinærnævnet for statsautoriserede og registrerede revisorer samt udsteder nævnets forretningsorden. Der er således alene tale om en præcisering af gældende ret. Forslagets §§ 43-47 er i det væsentlige en videreførelse af de gældende bestemmelser i §§ 19-25, dog således at de gældende bestemmelser om klagemulighed med mindre sproglige justeringer er flyttet til forslagets kapitel 10 om »Klageadgang«. Der henvises til bemærkningerne til §§ 43-47.

Efter *stk. 2, nr. 5*, er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ansvarlig for at samarbejde og udveksle oplysninger med andre landes kompetente myndigheder. De nærmere regler om samarbejde og udveksling af oplysninger fastsættes i forslagets §§ 48-49, jf. henvisningen hertil.

Bestemmelsen er ny og er en implementering af direktivets artikel 33, hvorefter der skal udpeges én enhed med særligt ansvar for at sikre et effektivt samarbejde med andre kompetente myndigheder med ansvar for tilsynsaktiviteter. Samarbejde og udveksling af oplysning følger af direktivets artikel 36 vedrørende samarbejde med kompetente myndigheder inden for EU/EØS-området samt artikel 47 vedrørende samarbejde med kompetente myndigheder uden for EU/EØS-området. De nærmere regler om dette samarbejde fremgår af forslagets § 48. Forslagets § 49 er en videreførelse af gældende lovs § 25 a, der implementerede direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. Der henvises til bemærkningerne til forslagets §§ 48-49 vedrørende samarbejde med kompetente myndigheder i andre lande.

Det nye 8. direktiv kræver bl.a., at det offentlige tilsyn kan gennemføre undersøgelser, jf. bemærkningerne til forslagets stk. 2, nr. 3, samt at der kan ske udveksling af relevante oplysninger mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder samt med kompetente myndigheder beliggende udenfor EU/EØS-området. Det foreslås derfor i stk. 3, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen får hjemmel til at indhente de oplysninger, der er nødvendige, for at kunne varetage de opgaver, styrelsen har efter forslagets stk. 1 og 2.

Oplysninger kan indhentes hos danske og udenlandske kompetente myndigheder. Ved kompetente myndigheder forstås de myndigheder, som varetager de opgaver, der er fastsat i direktivet. I Danmark vil der således være tale om Revisortilsynet og Revisornævnet. Oplysninger kan også indhentes hos revisorer og revisionsvirksomheder. Der vil som udgangspunkt være tale om revisorer og revisionsvirksomheder, der er optaget i det offentlige register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, jf. forslagets § 2. Der kan imidlertid også være tale om at indhente oplysninger hos revisorer eller revisionsvirksomheder, der ikke længere er optaget i registeret, hvis oplysningerne vedrører en opgave, som revisor eller revisionsvirksomheden har udført, mens de var optaget i registeret.

De oplysninger, der kan indhentes, er ikke begrænset til mundtlige oplysninger eller redegørelser for nærmere angivne forhold. Der kan også være tale om skriftlig dokumentation, som den kompetente myndighed, revisor eller revisionsvirksomheden ligger inde med som led i udførelsen af opgaver i henhold til loven. Hos Revisortilsynet kan det således være relevant at indhente kvalitetskontrollanters erklæringer om en gennemført kvalitetskontrol, ligesom det kan være relevant at indhente den pågældende kvalitetskontrollants arbejds papirer vedrørende den pågældende erklæring. Hos Revisornævnet kunne det være nødvendigt at indhente en konkret afgørelse, såfremt denne undtagelsesvist er anonymiseret i forbindelse

med offentliggørelsen. Hos revisorer og revisionsvirksomheder vil der typisk være tale om at indhente arbejdsoplysninger og andre relevante dokumenter vedrørende udførelsen af en konkret erklæringsopgave.

Det er en betingelse, at oplysningerne er nødvendige for varetagelsen af styrelsens opgaver. Det vil således alene kunne komme på tale at indhente oplysninger, hvis der er tvivl om, hvorvidt revisorlovgivningen er eller vil blive overholdt, jf. forslaget § 37, om iværksættelse og gennemførelse af en undersøgelse, samt hvis styrelsen bliver anmodet om oplysninger fra en medlemsstats kompetente myndighed eller en kompetent myndighed beliggende udenfor EU/EØS-området, jf. forslaget stk. 2, nr. 5.

Det bemærkes, at der kan forekomme situationer, hvor en person har en egeninteresse i ikke at oplyse nærmere omkring et givent forhold, fordi personen i den situation ville udtale sig om en eventuelt påstået forbrydelse, som den pågældende kan være inddraget i. Hvis man i disse tilfælde afkrævede personen oplysninger, ville myndigheden handle i strid med princippet om forbud mod selvinkriminering. § 10 i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb om oplysningspligter (retssikkerhedsloven), om forbud mod selvinkriminering, finder således anvendelse i disse situationer, således at en myndighed ikke kan afkræve en person, fysisk eller juridisk, oplysninger, hvis der er en konkret mistanke om, at den pågældende har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf. For en uddybning af princippet henvises til retssikkerhedsloven, herunder lovbemærkningerne.

Revisors tavshedspligt, jf. forslaget § 30, gælder således ikke i forhold til pligterne overfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen efter dette stk. Se også bemærkningerne til forslaget § 30.

Til § 33

§ 33 svarer til den gældende lovs § 9. Der er dog med forslaget til stk. 3 sket en mindre udvidelse af Revisorkommissionens opgaver. Revisorkommissionen skal som hidtil være rådgivende organ for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og bistå denne ved administrationen af revisorlovgivningen. Som følge af det nye 8. direktivs krav om efteruddannelse og Revisorkommissionens opgaver i forbindelse med afholdelse af eksamen for revisorer, findes det naturligt, at Revisorkommissionen yderligere får til opgave, at bistå Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i forbindelse med fastsættelse af kravene til efteruddannelsen, jf. forslaget § 4. Det fastsættes endvidere i bestemmelsen, at kommissionens formand og medlemmer udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for en periode af indtil 4 år. Revisorkommissionen er omfattet af forvaltningsloven, offentlighedsloven og ombudsmandsloven.

Stk. 1-3 svarer til den gældende lovs § 9, stk. 1, dog således at Revisorkommissionens opgave er udvidet til også at omfatte efteruddannelse, jf. ovenfor.

Stk. 4 – 6 indeholder reglerne om nedsættelse af en eksamenskommission. Reglerne er med redaktionelle ændringer en videreførelse af den gældende lovs § 9, stk. 2, 2. pkt. – stk. 4.

Stk. 4 omhandler nedsættelse af en eksamenskommission. Der vil som hidtil være tale om to eksamenskommissioner, som hver især tilrettelægger og forestår eksamen for de statsautoriserede henholdsvis de registrerede revisorer. Det overordnede ansvar for eksamensafholdelse ligger hos Revisorkommissionen, der ligeledes er ansvarlig for behandling af klager over en eksamination.

Stk. 5 og 6 indeholder reglerne om sammensætningen af eksamenskommissionerne og er uændrede i forhold til den gældende § 9, stk. 3 og 4. Det fremgår af formuleringen af stk. 3, at der ikke kan deltage registrerede revisorer i eksamenskommissionen for statsautoriserede revisorer, mens der modsat i henhold til stk. 4 er givet mulighed for, at statsautoriserede kan deltage i eksamenskommissionen for registrerede revisorer. De kan dog ikke erstatte eller indtræde i eksamenskommissionen i stedet for de

tre registrerede revisorer. Antallet af medlemmer, der ikke er revisorer, skal altid overstige antallet af revisorer i eksamenskommissionen.

Hjemlen i *stk. 7* er i dag udnyttet til udstedelse af bekendtgørelse nr. 186 af 22. marts 2004 om eksamen for statsautoriserede revisorer og bekendtgørelse nr. 744 af 21. august 2003 om kvalifikationseksamen for registrerede revisorer.

Bestemmelsen i *stk. 8* kom ind i revisorlovgivningen ved lovændring i 1994, men har ikke hidtil været benyttet.

Til § 34

Lovforslagets §§ 34-36 omhandler den lovpligtige kvalitetskontrol, der med udgangspunkt i EU-henstillingen om kvalitetssikring (2001/256/EF) blev indført i Danmark med den gældende lov. §§ 34-36 om Revisortilsynet og tilsynets virke bygger derfor på bestemmelserne i den gældende lovs §§ 15-17, suppleret med de tilføjelser og opstramninger, der er nødvendige for at leve op til kravene i det nye 8. direktiv samt de fortolkningsbidrag og udmeldinger, der er kommet bl.a. som en følge af drøftelserne mellem EU-Kommissionen og myndighederne i USA. Med de supplerende tiltag, der foreslås i lovforslaget, er det forventningen, at det danske tilsynssystem vil blive internationalt anerkendt, så de internationalt orienterede revisionsvirksomheder undgår at blive udsat for dobbelt kvalitetskontrol.

Lovforslagets § 34 er med enkelte justeringer i overensstemmelse med den gældende § 15. Forslagets *stk. 1* svarer til den gældende § 15, *stk. 1*. Som hidtil skal Revisortilsynet sammensættes således, at flertallet af tilsynets medlemmer ikke er revisorer.

Forslagets *stk. 2* svarer helt til den gældende bestemmelse. Formanden for tilsynet samt medlemmerne udpeges direkte af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Hvis formanden i en konkret sag er inhabil overtages formandskabet af en regnskabsbruger. Tilsynet er underlagt kontrol fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som via sin rolle som offentligt tilsyn fører tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder. Revisortilsynet er omfattet af forvaltningsloven, offentlighedsloven og ombudsmandsloven.

Som i den gældende lov fastslår *stk. 3, 1. pkt.*, at det er Revisortilsynet, der er det overordnede, kontrollerende organ, der skal sikre, at lovens regler om kvalitetssikring overholdes. Det er imidlertid Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der har det endelige ansvar for bl.a. kvalitetskontrol i danske revisionsvirksomheder. Som led i etableringen af et effektivt offentligt tilsynssystem, som foreskrevet i det nye 8. direktiv, er det derfor styrelsen, der nedsætter Revisortilsynet, udpeger dets formand og medlemmer, fastsætter dets forretningsorden og udarbejder regler for kvalitetskontrollen samt gennemførelsen heraf, jf. *stk. 3, 2. pkt.* De gældende regler om gennemførelse af kvalitetskontrol er i dag fastsat i bekendtgørelse om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed.

Forslagets *stk. 3, 3. pkt.* er nyt og giver styrelsen mulighed for at fastsætte særlige regler for kvalitetskontrollen for revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden. I Danmark vil det dreje sig om de virksomheder, der er omhandlet i § 21, *stk. 3*. Den internationale udvikling viser, at flere og flere lande både inden for EU/EØS-området, men også uden for stiller strengere krav til kvalitetskontrollen i sådanne virksomheder. Det forventes endvidere, at EU-Kommissionen vil komme med en henstilling, der følger den internationale udvikling på området. Med hjemlen i *stk. 3, 3. pkt.*, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen administrativt gennemføre de fornødne tilpasninger af kvalitetskontrollen for de omhandlede revisionsvirksomheder.

Forslagets *stk. 4* viderefører i stort set uændret form den gældende § 15, *stk. 4*, der oplister en række af de forhold, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal fastsætte regler for. Listen er ikke udtømmende, men

repræsenterer en række helt centrale forhold, der skal reguleres nærmere. På baggrund af de krav, der stilles i direktivets artikel 29, vil der imidlertid være behov for, at der administrativt foretages en række skærper i de regler, der gælder i dag.

Stk. 4, nr. 1, vedrører hvem, der kan udføre kvalitetskontrol. Efter de gældende regler kan kvalitetskontrol alene udføres af statsautoriserede og registrerede revisorer. Dette system bygger på det forhold, at der efter den gældende lov alene findes statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder. Efter lovforslagets § 13 er der imidlertid også mulighed for »blandet ejerskab«, idet også andre 8. direktiv-godkendte revisorer kan eje stemmeandele i en godkendt revisionsvirksomhed. Forholdet er behandlet i Revisorkommissionens Betænkning nr. 1478/2006. Revisorkommissionen foreslår her bl.a., at kontrollen i en statsautoriseret virksomhed foretages af en statsautoriseret revisor og tilsvarende, at kontrollen af en registreret virksomhed foretages af en registreret revisor. I »blandede« revisionsvirksomheder foreslår kommissionen, at kontrollen foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor med udgangspunkt i, hvilke kunder og opgaver revisionsvirksomheden har.

Revisortilsynet har opstillet en liste over godkendte revisorer, hvoriblandt udvælgelsen af kvalitetskontrollanter til en opgave kan foretages. Den oprindelige henstilling om kvalitetssikring accepterer det såkaldte »peer-review-system«, hvor »peers« (revisorer) udfører kontrolopgaven. Der er imidlertid både fra EU's og fra tredjelandes (USA) side kraftigt stillet spørgsmålstejn ved, om et peer-review-system lever op til de internationale krav, herunder det nye 8. direktivs krav om et uafhængigt kvalitetssikringssystem. Tendensen går derfor internationalt hen imod et system, hvor kontrollen foretages af tilsynsmyndigheden selv, dvs. så aktive revisorer ikke deltager. Ved at give tilsynsmyndigheden (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen) ansvaret for retningslinierne for kontrollen og dens udførelse, udvælgelse af kvalitetskontrollanter og for betalingen af kontrollanterne skabes et mere robust kvalitetskontrollsystem. Med sådanne skærper vil Revisortilsynet til udførelsen af kontrollen fortsat kunne benytte revisorer, hvorved det sikres, at der drages nytte af revisorernes faglige viden og ekspertise på revisions- og regnskabsområdet, som det også synes forudsat i direktivets artikel 29, stk. 1, litra d, der stiller krav om, at de personer, der foretager kvalitetskontrol, skal have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring inden for lovpligtig revision og regnskabsaflæggelse.

Revisortilsynet udpeger et antal kvalitetskontrollanter, så det sikres, at antallet af kvalitetskontrollanter er tilstrækkeligt, samtidig med at der er tilstrækkelig mulighed for opgaver til den enkelte kvalitetskontrollant, således at kvalitetskontrollanterne opnår et passende antal opgaver og en passende erfaring.

Stk. 4, nr. 2, omhandler udvælgelsen af kvalitetskontrollant til en given kvalitetskontrol. Ifølge de gældende bestemmelser indstiller revisionsvirksomhederne selv en af de af Revisortilsynet godkendte kvalitetskontrollanter, jf. § 3 i bekendtgørelse om Revisortilsynet. Revisortilsynet godkender indstillingen, jf. bekendtgørelsens § 5.

Under drøftelserne med EU-Kommissionen i forbindelse med implementering af det nye 8. direktiv har Kommissionen generelt angivet, at et system, hvor en revisionsvirksomhed, der skal kvalitetskontrolleres, selv vælger sin kvalitetskontrollant, ikke opfylder direktivets krav til et uafhængigt system. Der skal derfor etableres en procedure, der sikrer uafhængighed i udvælgelsen. Proceduren skal samtidig gøres administrativt mere simpel og mindre ressourcekrævende. Det vil derfor blive foreskrevet, at det er Revisortilsynet selv, der udpeger en kontrollant til at forestå kontrollen. Kontrollanten skal selvsagt stadig opfylde uafhængighedsbestemmelserne. Gør kontrollanten ikke det, skal kontrollanten oplyse Revisortilsynet herom, og Revisortilsynet udpeger en anden kontrollant.

Ved udvælgelsen af en kontrollant til en given opgave, skal Revisortilsynet lade samme hensyn indgå, som indgår i den nuværende procedure. Det gælder f.eks. forretningsmæssige hensyn, der kan gøre, at

en kontrollant ikke bør kontrollere en bestemt revisionsvirksomhed. Det skal sikres, at kontrollanten har de fornødne kompetencer til at kontrollere en bestemt type virksomhed, og det skal herunder sikres, at kontrollen af store revisionsvirksomheder kun foretages af personer med kendskab til de særlige problemer, som kan være i disse virksomheder.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med forslagets § 35, stk. 1, om godkendelse og udpegning af kvalitetskontrollanter. Det er heri foreslået, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i konkrete sager kan udpege andre end revisorer som kontrollanter. Her kan der tænkes situationer - f.eks. med kontrol af de store revisionsvirksomheder - hvor det med henblik på at få en kompetent og uafhængig kvalitetskontrol, kan være hensigtsmæssigt at benytte udefra kommende kontrollanter, f.eks. kontrollanter fra det norske, svenske eller britiske tilsyn, ligesom advokater eller andre, der besidder en særlig sagkundskab, vil kunne udpeges til at foretage kontrollen. Udgangspunktet er, at sådanne kontrollanter skal udføre kontrollen sammen med revisorer, og det afgørende er, at teamet som helhed besidder de kompetencer, der er fornødne til at foretage den konkrete kontrol. Der kan forekomme situationer, hvor det er afgørende, at der ikke deltager revisorer i kontrollen. Den, der er udpeget som kontrollant, skal imidlertid stadig opfylde de opstillede kompetencekrav. Udpegning af ikke-revisorer gælder især, hvor kvalitetskontrollen vedrører en revisionsvirksomhed, der ligeledes er underkastet tilsyn af et udenlandsk tilsyn, f.eks. det amerikanske PCAOB. PCAOB har klart tilkendegivet, at det af uafhængighedsmæssige grunde ikke accepterer anvendelse af praktiserende revisorer i forbindelse med kvalitetskontrollen. Det vil således ikke være muligt at indgå en aftale med PCAOB om tilsyn, der er baseret på hjemlandskontrol, hvis det er et ufravigeligt krav, at der altid skal medvirke en revisor i den danske kontrol. Den foreslåede bestemmelse skal bl.a. medvirke til, at der er grundlag for at indgå aftaler med udenlandske tilsyn om hjemlandskontrol, hvorved de berørte revisionsvirksomheder undgår at skulle kontrolleres af flere tilsynsmyndigheder. Udgiften til disse kontrollanter afholdes ligesom de øvrige udgifter til kvalitetskontrollen af den kontrollerede revisionsvirksomhed.

Stk. 4, nr. 3, vedrører udvælgelsen af revisionsvirksomheder til kvalitetskontrol. Efter den gældende lov er frekvensen mellem de periodiske kontroller maksimum 4 år for alle revisionsvirksomheder. Efter lovforslagets § 29, stk. 3, er frekvensen for virksomheder omhandlet i § 21, stk. 3, sat ned til 3 år, mens frekvensen for periodisk kontrol af alle andre revisionsvirksomheder er sat op til 6 år. Da der er tale om en minimumsfrekvens, kan tilsynet beslutte, at der skal foretages hyppigere kontrol. Er der faglige grunde herfor, kan en revisionsvirksomhed således blive udtaget til ekstraordinær kontrol. Det er dog alene Revisortilsynet, der afgør, om sådanne forhold foreligger.

Stk. 4, nr. 4, omhandler omfanget og gennemførelsen af kvalitetskontrollen. Direktivet sammenfatter i artikel 29, stk. 1, litra f, kvalitetskontrollen således: »Kvalitetskontrollen 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.«

Som hidtil skal kontrollen både omfatte de generelt anvendte procedurer i et revisionsfirma og en gennemgang af konkrete revisions- og erklæringsopgaver. Ved gennemgangen af procedurerne for kvalitetskontrol skal det sikres, at revisionsvirksomheden har etableret og implementeret de fornødne procedurer for kvalitetssikring af erklæringsopgaverne, samt at procedurerne efterleves, jf. § 28. Det skal endvidere sikres, at revisionsvirksomheden har opstillet retningslinier, som sikrer, at revisor, forinden denne påtager sig en opgave, som omhandlet i § 1, stk. 2, vurderer, om der kan foreligge omstændigheder, der er egnet til at rejse tvivl om revisors uafhængighed. Som omtalt i bemærkningerne til § 28 opstiller den danske revisionsstandard RS 1 en række krav til revisionsvirksomhedernes kvalitetsstyringssystem, herunder også at revisor forud for en klientaccept skal kunne vurdere, om der er indikationer på, at klienten har været involveret i hvidvaskning af penge. Kvalitetskontrollanten skal derfor som et led i kontrollen også

påse, at revisionsvirksomhederne har opstillet retningslinier, som sikrer, at den enkelte revisor foretager en sådan vurdering.

Ved den konkrete gennemgang skal der på baggrund af en række revisionsfiler foretages en vurdering af, om revisors udførelse af opgaven følger kravene i virksomhedens kvalitetsstyringssystem, at der er den fornødne dokumentation, at der er foretaget uafhængigheds-, væsentligheds- og risikovurdering, samt at der er del- og afsluttende konklusioner. Samtidig skal det kontrolleres, om revisors erklæring er i overensstemmelse med dennes arbejdsrapporter, lovgivningens krav, gældende revisionsstandarder etc. Udvælgelsen af revisionsfiler skal baseres på en risikobaseret tilgang. For revisionsvirksomheder, der reviderer eller udfører andre erklæringsopgaver med sikkerhed for virksomheder, som omhandlet i § 21, stk. 3, skal udvælgelsen tage udgangspunkt i revisioner og andre erklæringsopgaver, der er udført for disse virksomheder.

Kvalitetskontrollanten skal dog ikke foretage en ny revision. Kontrollanten er alene ansvarlig for kontrollen af, at revisorerne udfører deres arbejde efter gældende retningslinier, og kontrollanten skal ikke beskæftige sig med berigtigelse af regnskaber mv., der er udarbejdet af revisorerne kunder.

Regnskabet er ledelsens ansvar, og Revisortilsynet kan ikke kræve et regnskab, der er behæftet med fejl, omgjort. Kontrollanten skal derimod omtale de fundne forhold i sin erklæring til Revisortilsynet, som på baggrund heraf skal vurdere, om - og i givet fald hvilke - sanktioner, der skal iværksættes overfor revisor og/eller revisionsvirksomheden.

Herudover skal kontrollanten foretage en vurdering af, om der er anvendt tilstrækkelige ressourcer til den pågældende opgave til at sikre den fornødne kvalitet, og om revisors betaling for opgaven er åbenlyst urimeligt i forhold til opgavens udførelse.

Endelig foreslås det, at kontrollen af revisorerne obligatoriske efteruddannelse bliver omfattet af kvalitetskontrollen. Bestemmelse herom kan fastsættes administrativt.

Efter forslaget stk. 3, 2. pkt., fastsætter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen regler for gennemførelsen af kontrollen. Bestemmelsen er videreført fra de gældende regler. I dag er det imidlertid fastsat administrativt, at betalingen af kontrollanten afholdes af den virksomhed, der kontrolleres, baseret på fakturaer fra den aktuelle kontrollant. Efter forslaget skal omkostningerne til kontrollens gennemførelse fortsat afholdes af den kontrollerede revisionsvirksomhed, men for at leve op til de skærpede internationale krav om uafhængighed i forbindelse med kvalitetskontrollen, er det i stk. 5, forslået, at kontrollantens betaling foreløbigt udredes af Revisortilsynet, som viderefakturerer den til den kontrollerede revisionsvirksomhed. Ved at hindre, at vederlaget for kontrollen aftales og afregnes direkte mellem kontrollanten og virksomheden bringes lovgivningen i overensstemmelse med direktivets artikel 29, stk. 1, litra b, der bestemmer, at kvalitetssikringssystemet skal organiseres på en måde, så det ikke udsættes for mulig urimelig påvirkning fra revisorer og revisionsvirksomheder.

Til § 35

Forslagets § 35 svarer med mindre ændringer til den gældende lovs § 16. Forslagets § 35, *stk. 1, 1.-3. pkt.*, er en videreførelse af § 16, stk. 1. Det fastslås heri, at det er Revisortilsynet, der godkender de revisorer, der kan virke som kvalitetskontrollanter. En godkendelse gælder som udgangspunkt for en femårig periode og vil kunne forlænges. En godkendelse kan naturligvis også tilbagekaldes i løbet af perioden, hvis kontrollanten ikke lever op til de krav, der stilles til kontrollanterne. Revisortilsynet kan således tilbagekalde godkendelsen som kvalitetskontrollant, hvis Revisortilsynet finder kvalitetskontrollantens virke utilfredsstillende, for eksempel hvis kvaliteten af de af kvalitetskontrollanten udførte kontroller er utilfredsstillende, kvalitetskontrollanten ikke overholder tidsfristerne, hvis kvalitetskontrollanten ikke

indsender de oplysninger, som Revisortilsynet eller Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anmoder om, eller hvis Revisortilsynet modtager gentagne berettigede klager over kontrollanten.

4. pkt. i *stk. 1*, hvorefter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i konkrete sager kan udpege andre end revisorer som kontrollanter, er nyt. Bestemmelsen er omtalt ovenfor under § 34, stk. 4, nr. 2, og der henvises til bemærkningerne dertil.

Det er som hidtil en forudsætning, at kontrollanterne opfylder de krav, der måtte blive stillet til dem om bl.a. faglig uddannelse og relevant erfaring inden for revision og regnskabsaflæggelse samt om kvalitets-sikring og kvalitetskontrol. De gældende krav herom er fastsat i bekendtgørelse om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed. Det er endvidere et krav, at den seneste kvalitetskontrol i den revisionsvirksomhed, som kontrollanten er beskæftiget i, ikke har givet anledning til sanktioner fra Revisortilsynets side. Det er endeligt et krav, at kvalitetskontrollanterne for så vidt angår den konkrete opgave skal have en relevant faglig kompetence inden for revisions- og regnskabsaflæggelse, der er typisk for den kontrollerede virksomhed. En kvalitetskontrollant, der ikke er revisor, skal opfylde samme krav til faglig uddannelse og erfaring.

Stk. 2 er en videreførelse af den gældende § 16, stk. 2, og fastslår, at kvalitetskontrollanterne skal udføre deres arbejde i overensstemmelse med de regler, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter i medfør af § 34, stk. 3 og 4. De gældende regler om gennemførelse af kvalitetskontrollen er i dag fastsat i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til § 34, stk. 3.

Stk. 3 viderefører principperne i den gældende § 16, stk. 3, og fastslår, at en kvalitetskontrol skal afsluttes med en rapport, som indsendes til Revisortilsynet. Efter direktivets artikel 29, stk. 1, litra g, skal kvalitetskontrollen udmøntes i en rapport, som indeholder de væsentligste konklusioner fra kontrollen. I overensstemmelse hermed skal rapporten indeholde en beskrivelse af kontrollens genstand, art og omfang samt en vurdering af kontrolresultatet. Revisortilsynet foretager på baggrund heraf en vurdering af, om kontrollen giver anledning til at foretage sig videre, jf. bemærkningerne nedenfor til stk. 4 og 5. I bestemmelsen præciseres, at når kvalitetskontrollen er udført af en revisor, skal rapporten udarbejdes som en erklæring i henhold til forslagets § 1, stk. 2. Dvs. en erklæring med sikkerhed. Det svarer til den gældende praksis.

Retningslinier for udarbejdelse af kontrollantens erklæring vil blive udarbejdet med hjemmel i § 34, stk. 3, 2. og 3. pkt.

Bestemmelsen i den gældende § 16, stk. 3, sidste pkt., hvorefter Revisortilsynet kan sende erklæringen til den relevante revisorforening til en udtalelse, er taget ud af forslaget som overflødig, da tilsynet altid vil kunne indhente bistand, hvis det skønnes fornødent.

Forslagets *stk. 4* svarer indholdsmæssigt til den gældende § 16, stk. 4. Bestemmelsen giver Revisortilsynet mulighed for at indhente de oplysninger - herunder kvalitetskontrollantens arbejds papirer - som skønnes nødvendige for at kunne vurdere kontrollen i en revisionsvirksomhed. I medfør af § 29, stk. 4, har Revisortilsynet og kvalitetskontrollanten adgang til at foretage nødvendige undersøgelser i den revisionsvirksomhed, der kontrolleres. Tilsynets mulighed for indsigt i kontrollantens arbejds papirer er en betingelse for, at tilsynet kan foretage en efterfølgende kontrol af kvalitetskontrollantens arbejde. Det er præciseret, at Revisortilsynet kan indhente de nødvendige oplysninger hos både kvalitetskontrollanten og den kontrollerede revisionsvirksomhed. Da det er Revisortilsynet, der har bevisbyrden i en eventuel sag for Revisornævnet, er det endvidere præciseret i stk. 4, 2. pkt., at Revisortilsynet også kan indhente de oplysninger hos kvalitetskontrollanten, som er nødvendige for, at Revisortilsynet kan føre en eventuel sag mod revisionsvirksomheden og/eller revisor for Revisornævnet.

Det bemærkes, at der kan forekomme situationer, hvor en person har en egeninteresse i ikke at oplyse nærmere omkring et givent forhold, fordi personen i den situation ville udtale sig om en eventuelt påstået forbrydelse, som den pågældende kan være inddraget i. Hvis man i disse tilfælde afkrævede personen oplysninger, ville myndigheden handle i strid med princippet om forbud mod selvinkriminering. § 10 i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb om oplysningspligter (retssikkerhedsloven), om forbud mod selvinkriminering, finder således anvendelse i disse situationer, således at en myndighed ikke kan afkræve en person, fysisk eller juridisk, oplysninger, hvis der er en konkret mistanke om, at den pågældende har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf. For en uddybning af princippet henvises til retssikkerhedsloven, herunder lovbemærkningerne.

Revisortilsynet har ifølge de gældende regler i dag mulighed for at deltage i et kvalitetskontrolbesøg sammen med kvalitetskontrollanten. I praksis har der vist sig behov for, at Revisortilsynet har mulighed for selv at kunne gennemføre et tilsynsbesøg, også uden deltagelse af kvalitetskontrollanten. Det foreslås derfor, at der i stk. 4, 3. pkt. gives Revisortilsynet bemyndigelse til selv at kunne foretage kontrolbesøg i kontrollerede revisionsvirksomheder for at kontrollere kontrollantens arbejde.

Revisors tavshedspligt, jf. forslagens § 30, gælder således ikke i forhold til pligterne overfor Revisortilsynet efter dette stk. Se også bemærkningerne til forslagens § 30.

Stk. 5 og *stk. 6* viderefører den gældende lovs § 16, stk. 5. *Stk. 5* indeholder de reaktionsmuligheder Revisortilsynet har. Som hidtil gælder Revisortilsynets reaktionspligt alene i forhold til den kontrollerede revisor eller revisionsvirksomhed, og tilsynet kan ikke kræve et regnskab, der er behæftet med fejl, omgjort. Bliver tilsynet derimod opmærksomt på kriminelle forhold, vil det skulle reagere herpå. *Stk. 6* præciserer Revisortilsynets mulighed for at indbringe den kontrollerede revisionsvirksomhed og/eller de kontrollerede revisorer for Revisornævnet, jf. forslagens § 43, hvis der er fundet fejl eller mangler, som Revisortilsynet skønner, berettiger til en indbringelse.

I henhold til direktivets artikel 29, stk. 1, litra j, skal de overordnede resultater af de gennemførte kvalitetskontroller offentliggøres hvert år. Forslagets *stk. 7* svarer til den gældende bestemmelse herom, hvorefter Revisortilsynet årligt afgiver en beretning, som i statistisk form offentliggør resultaterne uden angivelse af de enkelte revisionsvirksomheder.

Til § 36

Forslaget til § 36, stk. 1-3, viderefører den gældende § 17. Forslagets stk. 4 er derimod nyt og er en direkte følge af direktivets krav om oprettelsen af et effektivt offentligt tilsyn.

Stk. 1 fastslår, at alle, der er beskæftiget med og som inddrages i arbejdet med kvalitetskontrollen, er underkastet samme regler om uafhængighed som revisorer, jf. forslagens § 24. Bestemmelsen omfatter medlemmer af Revisortilsynet, kvalitetskontrollanterne, ansatte og medhjælpere samt andre, som måtte blive inddraget, f.eks. til vurdering af konkrete erklæringer fra kontrollanterne.

Stk. 2 er en videreførelse af den gældende bestemmelse. Bestemmelsen vedrører samme personkreds, som er omhandlet i stk. 1, og den fastsætter særlige regler om tavshedspligt for denne kreds af personer. I medfør af forslagens § 29, stk. 4, skal Revisortilsynet og kvalitetskontrollanten have adgang til de oplysninger, som anses for nødvendige. De særlige tavshedspligtregler er derfor fastsat af hensyn til den kvalitetskontrollerede virksomheds eller revisors økonomiske, erhvervsmæssige eller private forhold. Oplysninger, der er omfattet af den særlige tavshedspligt, må derfor ikke uden lovhjemmel gives til andre private end den, der har givet oplysningen, eller den, som oplysningen er om, herunder til den, der er part i en kontrolsag. Der er ikke krav på aktindsigt i disse oplysninger efter offentlighedslovens § 14, men hverken almindelige eller særlige tavshedsbestemmelser hindrer parter ret til aktindsigt efter forvaltningsloven, jf.

forvaltningslovens § 9, stk. 2. Der henvises til Beretning fra Folketingets Ombudsmand, FOB 1989, side 252.

Forslagets *stk. 3*, svarer til den gældende lovs § 17, stk. 3. Bestemmelsen løfter tavshedspligten for så vidt angår kvalitetskontrollantens mulighed for at videregive oplysninger til Revisortilsynet. Bestemmelsen betyder, at overdragelse af revisionsdokumenter fra kontrollanten til Revisortilsynet ikke er et brud på tavshedspligten og derfor ikke kan resultere i straffeansvar i medfør af straffelovens § 152, der alene omfatter »uberettiget« videregivelse eller udnyttelse af fortrolige oplysninger. Det er i *stk. 3, 2 pkt., 2 led*, præciseret, at det samme gælder for Revisortilsynets og kvalitetskontrollanternes videregivelse af oplysninger til Revisornævnet.

I henhold til forslagens § 32, stk. 2, nr. 5, er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ansvarlig for samarbejde og udveksling af oplysninger med andre landes kompetente myndigheder. Forslagets *stk. 4*, fastsætter som konsekvens heraf, at Revisortilsynet, kvalitetskontrollanterne samt andre, der har været inddraget i arbejdet, jf. bemærkningerne til *stk. 1* om personkredsen, kan videregive oplysninger til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, uden at der er tale om brud på tavshedspligten.

Til § 37

Det nye 8. direktiv fastsætter, at alle revisorer og revisionsvirksomheder skal være underlagt et effektivt offentligt tilsyn, herunder at det offentlige tilsynssystem har ret til at udføre undersøgelser og træffe de fornødne foranstaltninger. Formålet med direktivet er styrke kvaliteten af den lovpligtige revision samt forebygge regnskabsskandaler og derved medvirke til at genskabe tilliden til selskabers års- og koncernregnskaber. Muligheden for at iværksætte en undersøgelse med henblik på at konstatere, korrigere og forhindre utilstrækkelig gennemførelse af en revision eller en anden afgivelse af erklæring med sikkerhed er et væsentlig led heri, og skal medvirke til at højne kvaliteten af revisors arbejde. Derimod er det ikke formålet med bestemmelsen at iværksætte undersøgelser, der sigter mod at konstatere strafbare forhold. Hvis styrelsen har mistanke om overtrædelse af straffeloven, vil sagen blive overdraget til politiet med henblik på politimæssig efterforskning.

Stk. 1 giver derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hjemmel til at iværksætte og gennemføre en undersøgelse, hvis der er en risiko for, at en revisor eller en revisionsvirksomhed har overtrådt eller vil overtræde revisorlovgivningen. En undersøgelse kan karakteriseres ved, at den udføres på ad hoc basis på grundlag af en begivenhed, et problem eller en anden indikation af, at revisorlovgivningen er eller vil blive overtrådt.

Bestemmelsen anfører, at der skal være risiko for, at revisor og/eller revisionsvirksomheden har eller vil overtræde bestemmelser i revisorloven. Der skal således være en indikation af, at revisorlovgivningen er eller vil blive overtrådt. Undersøgelserne forventes især at omfatte lovpligtige revisioner, hvor der kan rejses eller er rejst tvivl om kvaliteten af den udførte revision. Det kan f.eks. omfatte situationer, hvor det ved den regnskabskontrol af børsnoterede selskaber, som udføres af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og Finanstilsynet som sekretariat for Fondsrådet, konstateres, at der kan rejses tvivl om revisionens tilstrækkelighed. Behovet for at iværksætte en undersøgelse kan tilsvarende udspringe fra den stikprøvevise kontrol af modtagne årsrapporter, der udføres af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i medfør af årsregnskabsloven, eller den regnskabskontrol af ikke-børsnoterede finansielle virksomheder, der udføres af Finanstilsynet i medfør af lov om finansiell virksomhed. Bestemmelsen betyder desuden, at styrelsen kan iværksætte en undersøgelse på baggrund af udefra kommende informationer, der kan gøre styrelsen opmærksom på en situation, der nødvendiggør en undersøgelse. Eksempelvis kan styrelsen iværksætte en undersøgelse, såfremt der i medierne er blevet sat fokus på omstændigheder hos en eller flere revisorer/revisionsvirksomheder, der indikerer overtrædelse af revisorlovgivningen. Styrelsen kan endvidere –

i overensstemmelse med 8. direktivs artikel 49, stk. 1, litra c – anmode en revisor om specifikation af det samlede honorar, som er faktureret til en mellemstor virksomhed, med henblik på at konstatere, om der er sket en overtrædelse af uafhængighedsreglerne i forbindelse med udførelsen af revisionen. Det skal imidlertid bemærkes, at det ikke er hensigten, at styrelsen skal fungere som klageinstans for utilfredse kunder, konkurrenter, pressen, mv. Det er således til enhver tid Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der tager stilling til, om der foreligger oplysninger af en karakter, der berettiger iværksættelsen af en undersøgelse. Det skal bemærkes, at undersøgelserne skal foretages i overensstemmelse med lov om retssikkerhed, jf. bemærkningerne til forslagens §§ 38 og 39.

Det vurderes, at det ikke vil være muligt at overlade undersøgelsen til Revisortilsynet. Det forudsættes i det nye 8. direktivs artikel 32, at denne form for offentlige undersøgelser finder sted uden, at revisorer eller revisionsvirksomheder er involveret. En undersøgelse vil dog kunne ske som opfølgning på en foretaget kvalitetskontrol, hvis denne giver anledning hertil.

Det bemærkes, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er underlagt strenge regler om tavshedspligt, jf. forslagens § 48. Heraf følger, at fortrolige oplysninger, som styrelsens ansatte kommer i besiddelse af gennem tilsynsarbejdet, vil være beskyttet af tavshedspligtsreglerne i straffeloven. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til forslagens § 48.

Efter *stk. 1, sidste pkt.* kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som et led i det internationale samarbejde iværksætte en undersøgelse på grundlag af en henvendelse fra en kompetent udenlandsk myndighed. Ved en kompetent udenlandsk myndighed forstås her en myndighed, der i henhold til artikel 35 i det nye 8. direktiv er udpeget til at varetage tilsynsopgaverne i det pågældende land. Henvendelsen fra den udenlandske kompetente myndighed kan f.eks. ske i en situation, hvor myndigheden er kommet i besiddelse af sådanne oplysninger, at den har konkluderet, jf. direktivets artikel 36, stk. 5, at der i Danmark begås eller kan være begået handlinger, der er i strid med direktivet. Det forhold, at den udenlandske myndighed skal have »konkluderet«, betyder, at der ikke vil kunne blive tale om at iværksætte en undersøgelse på et løst grundlag. Der kan ikke mindst være tale om situationer, hvor der f.eks. er rejst tvivl om kvaliteten af den lovpligtige revision af et udenlandsk børsnoteret selskab med datterselskaber i Danmark, og hvor der også kan være indikation af, at kvaliteten af revisionen af datterselskaberne har medvirket til, at disse er væsentligt fejlagtigt indregnet i det udenlandske koncernregnskab.

Efter *stk. 2* kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anvende ekstern bistand i forbindelse med en undersøgelse. Bestemmelsen tænkes anvendt i særlige tilfælde, hvor der f.eks. er behov for en særlig ekspertviden. Det kan f.eks. være tale om særlige områder, hvor der kræves specifikt branchekendskab for at kunne vurdere kvaliteten af den udførte revision. Der kan også være tale om andre situationer, hvor en undersøgelses presserende tidsmæssige karakter gør det nødvendigt at gennemføre den med ekstern bistand. For så vidt angår tavshedspligt for disse personer henvises til bemærkningerne til forslagens § 48.

Stk. 3 giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hjemmel til at fastsætte nærmere regler om iværksættelse og gennemførelse af undersøgelser. Der vil i en sådan bekendtgørelse bl.a. blive fastsat regler om, at styrelsen kan afvise at gennemføre en undersøgelse på grundlag af en henvendelse fra en udenlandsk kompetent myndighed, hvis

- en sådan undersøgelse kan skade landets suverænitet, sikkerhed eller offentlige orden,
- der allerede er indledt retsforfølgning vedrørende samme handlinger og overfor de samme personer, eller
- Revisornævnet eller styrelsen allerede har truffet afgørelse vedrørende disse personer for de samme handlinger.

Disse situationer er beskrevet i direktivets artikel 36, stk. 4, litra a-c.

Direktivet giver endvidere EU-Kommissionen bemyndigelse til at fastsætte gennemførelsesbestemmelser, der skal lette samarbejdet mellem de kompetente myndigheder, herunder nærmere betingelser for grænseoverskridende undersøgelser. I bekendtgørelsen kan der således også blive implementeret eventuelle yderligere gennemførelsesbestemmelser, som Kommissionen vedtager.

Til § 38

Som nævnt under bemærkningerne til forslagets § 37, er undersøgelsesadgangen en direkte konsekvens af 8. direktiv, som grundlæggende tilsigter at højne kvaliteten af revisors arbejde, bl.a. ved at kræve, at medlemsstaterne indretter et offentligt tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder. Som tilsynsmyndighed gives Erhvervs- og Selskabsstyrelsen derfor mulighed for at iværksætte en undersøgelse med henblik på at kontrollere en revisor/revisionsvirksomhed ad hoc.

Det er således kvaliteten af revisors arbejde, der er i fokus for så vidt angår reglerne om et offentligt tilsyn. I forlængelse af § 37 forpligter forslagets § 38 revisorer og revisionsvirksomheder til i forbindelse med en undersøgelse at give styrelsen de oplysninger, der må anses for at være nødvendige for at kunne vurdere, om der er sket en overtrædelse af loven eller bestemmelser udstedt i medfør af loven. Bestemmelsen er ikke afgrænset til mundtlige oplysninger eller til redegørelser, men kan også omfatte adgang til revisors arbejds papirer, revisionsprotokoller, korrespondance eller andre dokumenter, der skønnes nødvendige til at vurdere den konkrete sag. Hvilke andre dokumenter, der kan være tale om, kan ikke entydigt fastlægges, men der skal være tale om konkrete dokumenter, der anses at have betydning for, at styrelsen kan træffe afgørelse i den konkrete sag. I forbindelse med indhentning af oplysninger skal styrelsen være opmærksom på persondatalovens regler om behandling af personoplysninger. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til forslagets § 48.

Det er af stor betydning for styrelsen, at den har adgang til alle de oplysninger, der anses at være af betydning for sagens behandling, jf. direktivets krav om et effektivt tilsyn. Styrelsen er dog opmærksom på, at der kan forekomme situationer, hvor en person har en egeninteresse i ikke at oplyse nærmere omkring et givent forhold, fordi personen i den situation ville udtale sig om en eventuelt påstået forbrydelse, som den pågældende kan være inddraget i. At afkræve den pågældende nærmere oplysninger omkring dette forhold ville stride mod forbuddet mod selvinkriminering.

Den Europæiske Menneskeretskonventions artikel 6 foreskriver, at enhver har ret til en retfærdig rettergang, når der skal træffes afgørelse i en strid angående en mod ham rettet anklage for en forbrydelse. Det følger af denne bestemmelse, at den person, der er anklaget for en forbrydelse, har ret til ikke at udtale sig om den påståede forbrydelse og til ikke at blive tvunget til at medvirke til at opklare den påståede forbrydelse. Med § 10 i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter (retssikkerhedsloven) er dette princip blevet lovfæstet for så vidt angår tvangsindgreb uden for strafferetsplejen, således at en forvaltningsmyndighed ikke kan afkræve oplysninger fra en person, fysisk eller juridisk, hvis der er konkret mistanke om, at den pågældende har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf. For en nærmere uddybning af princippet om forbud mod selvinkriminering henvises til lov om retssikkerhed, herunder lovbemærkningerne.

Det vil således altid bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfælde, hvorvidt den pågældende revisor og/eller revisionsvirksomhed kan forbeholde sig retten til ikke at oplyse nærmere, idet det må vurderes, hvorvidt revisor og/eller revisionsvirksomheden må anses for at være mistænkt for at have begået et strafbart forhold.

Med henblik på at lovforslaget sikrer et effektivt tilsyn, hvor hensynet bag revisors tavshedspligt samtidig varetages, skal bestemmelsen ses i sammenhæng med forslagets § 30, hvorefter revisors tavshedspligt løftes i forhold til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, samt forslagets § 48, hvorefter fortrolige oplysninger,

som styrelsen modtager, alene må anvendes som led i tilsynshvervet, til pålæggelse af sanktioner, eller hvis styrelsens afgørelse indbringes for højere administrativ myndighed eller indbringes for domstolene.

Til § 39

Stk. 1 giver i forlængelse af forslagets § 38 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen adgang til revisionsvirksomheder med henblik på at indhente de til en igangværende undersøgelse nødvendige oplysninger. Det er af afgørende betydning for, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan efterleve kravet i direktivet om et effektivt tilsyn, at den kan foretage konkrete undersøgelser af en revisionssag i virksomheden. En undersøgelse vil blive iværksat, hvis Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vurderer, at der er risiko for, at en revisor eller en revisionsvirksomhed har overtrådt eller vil overtræde revisorloven, jf. bemærkningerne til forslaget § 37. Dette behov for undersøgelse i revisionsvirksomheden må ikke svækkes ved, at revisor nægter at udlevere det ønskede materiale. Det er således hensigten med den foreslåede bestemmelse, at styrelsen skal have adgang til revisionsvirksomheders lokaler med henblik på at gøre sig bekendt med enhver oplysning, der kan være af betydning for sagens videre forløb.

Bestemmelsen giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen adgang til revisionsvirksomheder mod fremvisning af behørig legitimation og uden retskendelse. Uden for strafferetsplejen gælder der ikke et almindeligt krav om forudgående indhentelse af retskendelse ved forvaltningsforetagelse af tvangsindgreb. Baggrunden for dette er blandt andet, at værdien af en retskendelse hænger sammen med beskrivelsen af de retsstiftende kendsgerninger, der skal være opfyldt for at indgrebet kan foretages. I de beføjelser, der almindeligvis er tillagt forvaltningsmyndigheder i kontroløjemed, er der ofte ikke en beskrivelse af de retsstiftende kendsgerninger, hvorfor der reelt set ikke vil være noget for domstolene at tage stilling til. Krav om en retskendelse ville i disse situationer være en unødvendig foranstaltning, som ville belaste domstolene med unødige sager, og som ikke vil give borgeren en forbedret retsstilling.

I forbindelse med lovforslagets udarbejdelse har der været overvejelser om, at styrelsen alene kan få adgang til revisionsvirksomhederne med en forudgående retskendelse. Retssikkerheds-kommissionens betænkning nr. 1428/2003 fastslår imidlertid, at krav om retskendelse ikke indebærer nogen reel retssikkerhedsmæssig gevinst, idet retssikkerhedsloven i forvejen giver en tilstrækkelig beskyttelse af de involverede parter. I overensstemmelse hermed, er der i den gældende lovgivning normalt ikke fastsat krav om en forudgående domstolsprøvelse (i form af retskendelse) af myndighedernes grundlag for at foretage kontrolbesøg uden for strafferetsplejen, jf. f.eks. lov om finansiel virksomhed, hvor Finanstilsynet uden retskendelse kan gennemføre kontrolbesøg. I tilfælde af, at der er begrundet mistanke om, at der er tale om et strafbart forhold, skal sagen overgives til politiet i overensstemmelse med retsplejelovens regler, jf. henvisningen til retssikkerhedslovens § 9. Se nærmere nedenfor. Retssikkerhedsloven og retsplejeloven sikrer således til fulde borgernes retssikkerhed, og et krav om forudgående indhentelse af retskendelse vil ikke tilføre borgeren en udvidet retssikkerhed.

Lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter (retssikkerhedsloven) indeholder regler om myndigheders adfærd ved gennemførelse af tvangsindgreb uden for strafferetsplejen. Loven er udarbejdet på baggrund af Retssikkerhedskommissionens betænkning. Retssikkerhedsloven indeholder regler om den fremgangsmåde, myndighederne skal følge i forbindelse med gennemførelse af tvangsindgreb uden for strafferetsplejen. Dette betyder blandt andet, at en række af forvaltningslovens regler om partsaktindsigt, begrundelse og klagevejledning finder anvendelse, ligesom den bevirker, at myndigheden skal give den pågældende forudgående underretning om et forestående tvangsindgreb. Loven indeholder endvidere regler om notatpligt, forevisning af legitimation, pligt til at udvise størst mulig skånsomhed under gennemførelsen af et tvangsindgreb samt regler om udarbejdelse af en afsluttende rapport. Endelig lovfæster loven et forvaltningsretligt princip om proportionalitet, således

at myndigheden kun kan beslutte at iværksætte et tvangsindgreb, hvis mindre indgribende foranstaltninger ikke er mulige.

Retssikkerhedslovens § 10 om forbud mod selvinkriminering indebærer, at myndigheden ikke over for borgere kan anvende oplysningspligter, såfremt den pågældende er mistænkt for en strafbar lovovertrædelse. Myndighederne skal således i alle tilfælde være opmærksom på, at der kan opstå situationer, hvor en eller flere personer ikke kan tvinges til at udtale sig om et forhold, fordi der er mistanke om, at de har medvirket til, at der er begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til forslagets § 38.

Styrelsen skal være opmærksom på, at såfremt sagen udvikler sig i en retning, hvor der må antages at være en konkret mistanke om, at revisor og/eller revisionsvirksomheden har begået et strafbart forhold, skal styrelsen indstille undersøgelsen og overdrage sagen til politiet, som foranstalter den videre behandling af sagen. Dette medfører således, at styrelsen gennem hele sagsforløbet skal vurdere, om sagen giver anledning til en strafferetlig efterforskning eller om sagen kan afsluttes med en forvaltningsretlig reaktion. Det fremgår således af retssikkerhedslovens § 9, stk. 1, at hvis en enkeltperson eller juridisk person med rimelig grund mistænkes for at have begået en strafbar lovovertrædelse, kan tvangsindgreb over for den mistænkte med henblik på at tilvejebringe oplysninger om det eller de forhold, som mistanken omfatter, alene gennemføres efter reglerne i retsplejeloven om strafferetsplejen, det vil bl.a. sige ved politiets foranstaltning (medmindre vedkommende samtykker i, at den pågældende myndighed fortsætter indgrebet, eller tvangsindgrebet gennemføres med henblik på at tilvejebringe oplysninger til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf, jf. retssikkerhedslovens § 9, stk. 2 og 4).

Som en konsekvens af den øgede digitalisering af informationer, må styrelsens adgang til oplysninger endvidere omfatte oplysninger, der er lagret på computere o. lign. Styrelsen kan således udbede sig adgang, herunder hjælp til at få adgang, til revisionsvirksomhedens computere i forbindelse med et kontrolbesøg. Da det påhviler revisionsvirksomheder at lave »audit files«, må det forventes, at styrelsen alene får adgang til oplysninger, der vedrører den konkrete sag, og at styrelsen således ikke vil få adgang til fortrolige oplysninger, der er undersøgelsen uvedkommende. Det skal dog i den forbindelse bemærkes, at styrelsens ansatte i sådanne tilsynssager er underlagt straffelovens bestemmelser om tavshedspligt, jf. nærmere bemærkningerne til forslagets § 48. Det skal endvidere bemærkes, at der kan forekomme situationer, hvor det ikke uden videre vil være muligt for en revisionsvirksomhed at fremsende det efterspurgte materiale, idet de ønskede elektroniske dokumenter vanskeligt lader sig udskrive. Det vil i disse situationer være i revisionsvirksomhedens interesse, at den frivilligt indgår aftale med styrelsen om besøg i virksomheden med henblik på at styrelsen gør sig bekendt med dokumenterne.

Det følger af forslagets *stk. 2*, at styrelsen alene har adgang til forretningslokaler og således ikke til private boliger, der udelukkende anvendes til privatbeboelse.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har behov for at kunne gennemføre en undersøgelse også i de særlige tilfælde, hvor en revisionsvirksomhed måtte nægte at give styrelsen adgang til virksomheden. Hvis en revisionsvirksomhed undtagelsesvist skulle modarbejde en undersøgelse, yder politiet efter forslagets *stk. 3* bistand hertil. Økonomi- og Erhvervsministeren kan efter forhandling med justitsministeren fastsætte nærmere regler om politiets bistand.

Det følger som nævnt af direktivets artikel 36, at medlemsstaternes kompetente myndigheder, som er ansvarlige for tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder i nødvendigt omfang skal samarbejde i arbejdet med at opfylde kravene i direktivet. Dette er en konsekvens af den øgede regulering af virksomheder og deres økonomiske forhold inden for EU/EØS. Det nødvendiggør således at myndighederne kan samarbejde ved udførelsen af undersøgelser.

Som følge heraf anfører *stk. 4*, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan tillade, at personale fra udenlandske kompetente myndigheder kan deltage i et kontrolbesøg. Det skal bemærkes, at personalet fra de udenlandske myndigheder alene kan deltage som observatører og ikke i den forbindelse kan foretage egentlig myndighedsudøvelse. Disse personer samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er underlagt regler om tavshedspligt, jf. forslagets § 48.

Stk. 5 giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hjemmel til at fastsætte de nærmere regler for udenlandske myndigheders deltagelse i kontrolbesøg.

Til § 40

Bestemmelsen oplister Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulige reaktioner, hvis resultatet af en undersøgelse viser, at loven er blevet overtrådt. Det er af væsentlig betydning for tilliden til revisorhvervet, at overtrædelser af revisorlovgivningen bringes til ophør. Bestemmelsen giver således hjemmel til forskellige reaktioner, som kan bringes i anvendelse. Valget af reaktion afhænger naturligvis af overtrædelsens karakter og grovhed.

Bestemmelsen opremser reaktioner, som styrelsen kan pålægge revisorer og/eller revisionsvirksomheder efter en foretagen undersøgelse. Det er dog ikke givet, at en undersøgelse medfører en reaktion fra styrelsen, idet det kan forestilles, at en undersøgelse ikke giver anledning til yderligere foranstaltninger/reaktion. Revisionsvirksomheden skal skriftligt underrettes om udfaldet af undersøgelsen. Der henvises i det hele til reglerne i dels lov om retssikkerhed, dels reglerne i forvaltningsloven.

Udover de nævnte reaktioner følger det som et naturligt led i styrelsens virksomhed, at styrelsen kan yde vejledning til revisor, revisionsvirksomheden eller begge i en konkret sag for bedre at opfylde lovens krav eller for at højne kvaliteten i det udførte arbejde. Såfremt styrelsen finder, at lovbestemmelser, der er straffebelagt, er overtrådt - såvel i loven som anden lovgivning, man bliver opmærksom på - kan der indgives politianmeldelse af forholdet.

Til § 41

Det følger af forslagets § 48, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er pålagt en skærpet tavshedspligt i henhold til straffelovens regler herom. Den skærpede tavshedspligt medfører, at retten til aktindsigt er afskåret i disse sager, jf. § 14, 1. pkt. i lov om offentlighed i forvaltningen, hvorefter pligten til at meddele oplysninger er begrænset af særlige bestemmelser fastsat ved lov.

Udgangspunktet er herefter, at der som udgangspunkt ikke er offentlighed i tilsynets virksomhed. Forslagets § 41 giver dog hjemmel til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan træffe beslutning om at offentliggøre resultatet af en undersøgelse, herunder at tage stilling til, i hvilken form offentliggørelsen skal ske.

Offentliggørelse af resultatet kan have stor præventiv værdi overfor revisorerne og revisionsvirksomhederne. Samtidig har det også stor betydning for tilliden til det offentlige tilsynssystem, og dermed for tilliden til revisorerhvervet. Offentliggørelse vil imidlertid også kunne komme på tale med henblik på at varetage revisionsvirksomhedens interesse. Det kunne forekomme i en situation, hvor der i offentligheden verserer »rygter« om revisionsvirksomheden, men hvor resultatet af undersøgelsen viser, at der ikke er hold i sådanne rygter. Erfaringer vil vise, i hvilket omfang der er behov for at offentliggøre resultatet af undersøgelser. Hvis der i resultatet af undersøgelsen henvises til en specifik kunde, eller resultatet i øvrigt indeholder oplysninger af fortrolig karakter, vil sådanne oplysninger dog ikke indgå i det offentliggjorte resultat af undersøgelsen. Spørgsmålet om en offentlig myndigheds adgang til at offentliggøre resultatet af et tvangsindgreb skal som udgangspunkt afgøres efter de almindelige regler

om tavshedspligt i forvaltningsloven, straffeloven samt persondataloven. Offentliggørelse skal således respektere de gældende regler om tavshedspligt. For så vidt angår persondataloven skal det bemærkes, at vurderingen skal foretages i henhold til §§ 6-8, herunder om betingelser for videregivelse af de pågældende oplysninger er opfyldt. Det vurderes, at der formentlig alene vil blive tale om offentliggørelse af ikke-følsomme oplysninger, der er omfattet af lovens § 6.

Resultaterne af offentliggjorte undersøgelser vil blive offentliggjort på Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hjemmeside www.eogs.dk.

Til § 42

Bestemmelsen giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hjemmel til at pålægge medlemmerne af den øverste ledelse i en revisionsvirksomhed eller en revisor tvangsbøder, hvis de undlader at give styrelsen de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til om loven er overtrådt, eller hvis revisor eller revisionsvirksomheden undlader at efterkomme et påbud om at bringe en ulovlighed til ophør. Anvendelse af tvangsbøder anses for et effektivt middel, som kendes fra bl.a. årsregnskabsloven og selskabslovene.

For at kunne håndhæve et effektivt tilsyn, er det af afgørende betydning, at styrelsen får adgang til de oplysninger, den anmoder om. Tvangsbødesanktionen vil navnlig komme i anvendelse, hvor revisor eller revisionsvirksomheden ikke reagerer på en henvendelse, eller hvor revisor eller revisionsvirksomheden nægter at udlevere de anmodede oplysninger. Tvangsbøder vil kun blive anvendt i situationer, hvor mindre indgribende tvangsmidler ikke har vist sig tilstrækkelige.

Det almindelige forvaltningsretlige princip om forholdsmæssighed (proportionalitet) foreskriver, at en offentlig myndighed ikke må anvende mere indgribende foranstaltninger, hvis mindre foranstaltninger er tilstrækkelige. Proportionalitetsprincippet betyder ikke, at styrelsen i hvert tilfælde skal pålægge tvangsbøder, såfremt anmodning om udlevering af oplysninger ikke efterkommes. Såfremt styrelsen skønner, at sagens karakter påkræver et kontrolbesøg, jf. § 39, kan denne fremgangsmåde vælges, uden at tvangsbøder pålægges. Dette vil ikke være i strid med princippet om proportionalitet.

Det skal ligeledes bemærkes, at styrelsen ikke må anvende adgangen til at pålægge tvangsbøder, såfremt den eller de pågældende kan risikere at blive sigtet for et strafbart forhold, idet princippet om forbud mod selvinkriminering vil gøre sig gældende her, jf. § 10 i lov om retssikkerhed. Se også bemærkningerne til forslagens § 38. Det er således vigtigt at være opmærksom på, at der kan forekomme situationer, hvor styrelsen ikke kan pålægge den af bestemmelsen omfattede personkreds tvangsbøder med henblik på at få udleveret de ønskede oplysninger. Styrelsen må i sådanne tilfælde tilvejebringe de nødvendige oplysninger inden for rammerne af retssikkerhedslovens § 9, i overensstemmelse med lovforslagets § 39.

Af hensyn til tilliden til det offentlige tilsyn, og dermed tilliden til revisorhvervet, er det desuden af afgørende betydning, at styrelsen kan gennemtvinge, at en revisor eller en revisionsvirksomhed efterlever en truffet afgørelse.

Stk. 2 og 3 anfører, at de tvangsbøder, der pålægges efter stk. 1, er genstand for udpantningsret ligesom beløbet kan indeholdes i lønnen. Der henvises desuden til reglerne i kildeskatteloven.

Til § 43

Bestemmelserne om disciplinærsystemet er materielt videreført stort set uændret fra den gældende lovs §§ 19-25. Der er dog foretaget enkelte justeringer i forhold til de gældende bestemmelser, ligesom enkelte bestemmelser som følge af lovforslagets ændrede systematik er placeret i sammenhæng med andre bestemmelser. Det gælder f.eks. bestemmelsen om indbringelse af nævnets afgørelser for domstolene.

Ved lov nr. 302 af 30. april 2003 blev de daværende disciplinærnævn for henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer samlet til ét nævn, som behandler sager over begge grupper revisorer. Det foreslås nu, at Disciplinærnævnet ændrer navn til Revisornævnet. Dette er begrundet i, at nævnets afgørelser alene kan indbringes for domstolene, at nævnet kan pålægge statsautoriserede og registrerede revisorer bøder på op til 300.000 kr. og revisionsvirksomheder op til 750.000 kr., ligesom nævnet kan frakende godkendelsen som statsautoriseret eller registreret revisor. På den baggrund er Revisornævnet en mere korrekt og tidssvarende benævnelse.

Det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der udpeger såvel formand som medlemmer til nævnet, ligesom det er styrelsen, der fastsætter nævnets forretningsorden. Efter den gældende bekendtgørelse om Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer (Bekendtgørelse nr. 1282 af 7. december 2006) gælder offentlighedsloven og forvaltningsloven for nævnets virksomhed.

Ifølge det nye 8. direktivs artikel 32, stk. 4, litra c, har det offentlige tilsyn ansvar for tilsynet med bl.a. disciplinærsystemet. I overensstemmelse hermed er det i forslaget § 43 fastsat, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som offentlig tilsynsmyndighed nedsætter et Revisornævn og endvidere fastsætter nævnets forretningsorden. Hermed fastslås det, at nævnet såvel formelt som reelt er uafhængigt af revisorstanden.

Forslaget til § 43, stk. 1, om nævnets sammensætning viderefører den gældende bestemmelse med en enkelt tilføjelse. Nævnet skal som hidtil mindst have 12 medlemmer, der foruden formanden, der skal være dommer, skal bestå af mindst 3 statsautoriserede og 3 registrerede revisorer samt et hertil svarende antal repræsentanter for regnskabsbrugerne. Endvidere kan Erhvervs- og selskabsstyrelsen udpege en eller flere næstformænd, som skal være dommere. Praksis har hidtil været, at der har været udpeget to næstformænd. Der indsættes et nyt 5. pkt., i henhold til hvilket mindst et medlem af nævnets formandskab, det vil sige formanden og de to næstformænd, skal være landsdommer, da det i et nævn, der behandler sager af så indgribende karakter som Revisornævnet, er væsentligt, at der også er en repræsentant for de overordnede domstole. Dette er begrundet i, at de af nævnet behandlede sager ikke kan indbringes for anden administrativ myndighed, at der pålægges ganske betydelige bøder, at der er hjemmel til frakendelse af godkendelse, og at afgørelserne kun sjældent indbringes for domstolene.

Revisorerne må i uddannelses- og erhvervsmæssig betydning ganske ligestilles med advokaterne. Advokatnævnet, der er nedsat af Advokatsamfundet i medfør af retsplejelovens § 144, består af en formand og 2 næstformænd, der alle skal være dommere. Dette er udmøntet i et formandskab på 3 dommere: 1 højesteretsdommer, en landsdommer og en byretsdommer. Formanden og næstformændene udpeges af Højesterets præsident. Advokatnævnet kan pålægge bøder på indtil 200.000 kr. og frakende advokater bestallingen. I praksis pålægger Advokatnævnet mindre bøder end Revisornævnet. De 2 nævn kan ganske sidestilles i henseende til den betydning, de har samfundsmæssigt.

Stk. 2 vedrører nævnets behandling af en sag, og bestemmelsen viderefører den gældende bestemmelse. Ved nævnets behandling af en sag, skal der altid medvirke lige mange revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugerne. Det er formanden, der ud fra en bedømmelse af den enkelte sag afgør hvor mange og hvilke medlemmer, der skal deltage i sagens behandling. Ved rettighedsfrakendelse skal der dog ved nævnets behandling altid medvirke mindst 2 revisorer og 2 repræsentanter for regnskabsbrugerne foruden formanden. Medvirker der flere, skal antallet af revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugerne være det samme. Henvisningen til både stk. 2 og 4 i § 44 skyldes, at både revisorer og revisionsvirksomheder kan blive frakendt retten til at udøve lovpligtig revision.

Stk. 3 viderefører gældende ret og angår de situationer, hvor en revisor kan indbringes for Revisornævnet. Det er som hidtil klager over, at revisor ved erklæringsafgivelse har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, der kan indbringes. Brugerens af revisors ydelser skal således ikke i forhold til

Revisornævnet forholde sig til, om der er tale om en erklæring med sikkerhed, idet al erklæringsafgivelse, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug, vil kunne indbringes, jf. henvisningen til § 1, stk. 2 og 3. Nævnet skal medvirke til at fastlægge rammerne for god revisorskik, og klager over revisors vederlag samt kollegiale sager behandles derfor som hidtil ikke af nævnet, men henvises til revisorforeningerne. Revisornævnets kompetence er som hidtil begrænset til at behandle klager over revisors erklæringsafgivelse, og spørgsmål om rådgivning og assistance kan ikke indbringes for nævnet.

Første del af stk. 3, 2. pkt., viderefører bestemmelsen om, at Revisornævnet også skal kunne behandle klager over revisorer, der er godkendt i et andet EU-, EØS-land eller Schweiz, og som på tjenesteydelsesbasis udøver erklæringsafgivelse i Danmark. Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 123 af 13. februar 2007 som følge af gennemførelsen af direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. Sådanne revisorer skal være registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens register, jf. § 2, og de er på linie med statsautoriserede og registrerede revisorer underlagt det danske disciplinærsystem. Det vil også i sådanne sager være formanden, som ud fra en vurdering af den konkrete sag sammensætter nævnet.

Henvisningen i sidste del af stk. 3, 2. pkt., til § 44, stk. 2, hvorefter Revisornævnet skal behandle klager over revisors omdømme, er ny. Ifølge det nye 8. direktivs artikel 5, stk. 1, kan en revisors godkendelse frakendes, hvis personens gode omdømme er blevet alvorligt kompromitteret. Revisorkommissionen anser det i Betænkning nr. 1478/2006 for en forudsætning for anvendelsen af bestemmelsen, at revisors adfærd giver grund til at antage, at revisor ikke vil kunne varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant i henhold til loven på forsvarlig måde. Det er dog op til Revisornævnet at opstille kriterier for, i hvilke situationer omdømmet kan siges at være alvorligt kompromitteret.

Stk. 4 og 5 vedrører situationer, hvor revisionsvirksomheden selv som juridisk person kan indbringes for Revisornævnet. *Stk. 4* angår revisionsvirksomhedens omdømme, og der henvises til bemærkningerne ovenfor til *stk. 3*.

Stk. 5, 1. pkt., er en uændret videreførelse af den gældende bestemmelse i § 21, stk. 4, som giver Revisortilsynet en selvstændig hjemmel til at indbringe en revisionsvirksomhed for nævnet. I forbindelse med den kvalitetskontrol, der blev påbegyndt under den gældende lov, er en række revisionsvirksomheder blevet indbragt for Revisornævnet for bl.a. manglende kvalitetsstyringssystemer, jf. nu forslagets bestemmelse i § 28.

Stk. 5, 2. pkt. er ny, og bestemmelsen giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som offentlig tilsynsmyndighed mulighed for at indbringe en revisionsvirksomhed for Revisornævnet, hvis der i forbindelse med en undersøgelse, som omhandlet i § 37, findes fejl eller mangler hos virksomheden, som efter styrelsens opfattelse giver anledning til, at sagen indbringes for nævnet. Der kan f.eks. være tale om, at styrelsen i forbindelse med en undersøgelse konstaterer, at revisionsvirksomheden ikke har etableret et tilfredsstillende kvalitetsstyringssystem. Da kvalitetskontrol i de fleste virksomheder kun finder sted hvert 6. år, vil forholdet ikke nødvendigvis have foreligget, så Revisortilsynet har kunnet konstatere det.

Stk. 6 er uændret i forhold til den gældende bestemmelse i § 19, stk. 5, idet den dog vedrører klager over såvel revisorer som revisionsvirksomheder. De omhandlede myndigheder og organisationer er de samme som i den gældende lov. Indbringes sager af disse myndigheder og organisationer, skal Revisornævnet behandle sagerne, uanset om der er tale om en retlig interesse. Sidste pkt., der vedrører klager over kommuner, kommunale fællesskaber og regioner blev indsat ved lov nr. 510 af 6. juni 2007, der træder i kraft den 1. januar 2012.

Stk. 7 giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for at fastsætte gebyr for klage til nævnet. I henhold til bekendtgørelse nr. 1282 af 7. december 2006 er gebyret fastsat til 500 kr. Sidste pkt. er nyt og er indsat

for at klargøre, at de i stk. 5 omhandlede myndigheder og organisationer ikke skal betale gebyr for at indbringe en sag.

Til § 44

§ 44 er med mindre justeringer en videreførelse af den gældende lovs § 20. Bestemmelsen vedrører nævnets sanktionsmuligheder, der for en revisor består af advarsel, bøde på op til 300.000 kr. og fratagelse af godkendelsen, hvis det udviste forhold giver anledning til at antage, at den pågældende ikke fremover vil udøve virksomheden forsvarligt. Bødestørrelsen på 300.000 kr. er videreført uændret.

Stk. 2 er som udgangspunkt en videreførelse af den gældende bestemmelse. Dog er Revisornævnets mulighed for at begrænse retten til at udøve lovpligtig revision udgået, da det har vist sig i praksis, at bestemmelsen ikke anvendes. Bestemmelsen indeholder endvidere den tilføjelse, at frakendelse kan ske, hvis en revisors omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret, at der er nærliggende fare for, at revisor ikke vil varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde. Ved denne tilføjelse gennemføres kravet i det nye 8. direktivs artikel 5, stk. 1, om, at en revisor kan fratages godkendelsen, hvis personens omdømme er blevet alvorligt kompromitteret. At det i loven foreskrives, at omdømmet skal vurderes i relation til revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, er i overensstemmelse med Revisorkommissionens udlægning i Betænkning nr. 1478/2006, hvor det bl.a. skrives, at der i Danmark er 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.

Stk. 3 om muligheden for vidneafhøring ved byretten på det sted, hvor vidnet bor, er uændret.

Stk. 4 vedrører de situationer, hvor en revisionsvirksomhed har et selvstændigt ansvar samt de situationer, hvor virksomheden har et medansvar. Bestemmelsen svarer til den gældende bestemmelse, men den er dog som en konsekvens af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens mulighed for at indbringe en revisionsvirksomhed for Revisornævnet, jf. § 43, stk. 5, 2. pkt., udvidet til også at omfatte disse situationer. Sanktionerne er i disse situationer som hidtil advarsel og bøde på op til 750.000 kr.

Forslaget til stk. 4, 3. pkt., er nyt og er en pendant til bestemmelsen i stk. 2, 2. pkt., der vedrører en revisors omdømme. Som det er tilfældet med revisorer, hvis omdømme alvorligt kompromitteres, kan også revisionsvirksomheder blive frakendt godkendelsen for en periode. Bliver en revisionsvirksomhed frakendt sin godkendelse, vil virksomheden blive slettet i Revireg, og der vil ikke kunne udøves erklæringsafgivelse gennem virksomheden.

Stk. 5, der giver Revisornævnet mulighed for i større og komplicerede sager at udvælge en sagkyndig til at forelægge sagen og foretage afhøringer, videreføres uændret, dog således at udgiften ikke længere pålægges revisorforeningerne i sager, der vedrører statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer.

Stk. 6 vedrører offentliggørelse af Revisornævnets afgørelser. Efter hidtidig praksis har nævnet offentliggjort sine afgørelser. For at understøtte direktivets krav om gennemsigtighed i det offentlige tilsyn, foreslås det dog, at offentliggørelse af nævnets afgørelser gøres obligatorisk.

Stk. 7 viderefører den gældende lovs § 21, stk. 2.

Til §§ 45-47

Bestemmelserne er en videreførelse af de gældende bestemmelser.

Bestemmelserne om tavshedspligt svarer til bestemmelserne om Finanstilsynet og Fondsrådets tavshedspligt i den finansielle lovgivning, med de fornødne tilpasninger i forhold som følge af lovens område.

Stk. 1 indeholder således hovedreglen om Erhvervs- og Selskabsstyrelsens udvidede tavshedspligt vedrørende fortrolige oplysninger, som styrelsens ansatte får kendskab til gennem tilsynsvirksomheden i dette kapitel. Bestemmelsen svarer til tavshedspligten i § 354, stk. 1 i lov om finansiel virksomhed for Finanstilsynets ansatte. Den skærpede tavshedspligt bevirker, at retten til aktindsigt er afskåret i disse sager, jf. § 14, 1. pkt. i lov om offentlighed i forvaltningen, hvorefter pligten til at meddele oplysninger er begrænset af særlige bestemmelser fastsat ved lov.

Bestemmelsen om, at personer, der udfører serviceopgaver for styrelsen, også er underlagt tavshedspligt, er indsat for at undgå uklarhed om tavshedspligtens rækkevidde. Bestemmelsen præciserer, at personer, der er ansat i selskaber, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har indgået kontrakt med om udførelsen af serviceopgaver som led i deres drift, er omfattet af bestemmelsen om tavshedspligt. Serviceopgaver som led i driften vil f.eks. være rengøring, vagttjeneste, reparation og vedligeholdelse af elektronisk materiel og kantinedrift. Endvidere vil det omfatte personer, der yder ekstern bistand i forbindelse med undersøgelse efter forslagens § 37.

Der foreslås i bestemmelsens *stk. 2* indsat en bestemmelse, hvorefter samtykke fra den, der er beskyttet af tavshedsregler, såvel fysiske som juridiske personer, ikke ophæver tilsynets tavshedspligt. Bestemmelsen er begrundet i flere forhold, herunder hensynet til revisionsvirksomhedernes kunder samt fortroligheden omkring virksomhedernes forretningsmæssige forhold. Da de fortrolige oplysninger i langt overvejende grad hidrører fra virksomhederne, vil det være mest korrekt og sikrest, at det er den pågældende virksomhed selv, der videregiver fortrolige oplysninger til tredjemand. Såfremt det drejer sig om kundeoplysninger, skal kundens samtykke indhentes.

Stk. 3 er indsat for at imødekomme direktivets artikel 36, stk. 4, hvoraf følger, at fortrolige oplysninger, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kommer i besiddelse af som led i administrationen af tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder, alene må anvendes til varetagelse af tilsynshvervet. Oplysninger kan efter denne bestemmelse udelukkende videregives til højere administrativ myndighed, eller domstol, der behandler en afgørelse truffet af det offentlige tilsyn i henhold til loven.

Stk. 4 indeholder reglerne om de særlige tilfælde, hvor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, uanset hovedreglen i stk. 1 og 3, kan videregive fortrolige oplysninger.

Den øgede integration af virksomheder og de indbyrdes økonomiske forhold inden for EU/EØS-området nødvendiggør et tættere samarbejde mellem de relevante tilsynsmyndigheder inden for Fællesskabet og mulighed for hurtigt og effektivt at udveksle relevante oplysninger mellem disse. Det nye 8. direktiv anfører således i artikel 36, stk. 1, at medlemsstaternes kompetente myndigheder skal kunne yde bistand til et andet medlemslands kompetente myndighed. Her nævner direktivet især muligheden for udveksling af oplysninger.

Opregningen af tilfælde, hvor videregivelse kan ske, er systematiseret således, at man først har samlet de tilfælde, hvor der kan videregives oplysninger til de enheder, som indgår som en del af det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder (nr. 1). Dernæst kan der videregives oplysninger til Fondsrådet og dets sekretariat (nr. 2). Endvidere kan der videregives oplysninger til andre offentlige myndigheder (nr. 3), dernæst andre kompetente myndigheder i henhold til det nye 8. direktiv (nr. 4) og endelig myndigheder m.v. i tredjelande (nr. 5).

Videregivelse af de nævnte oplysninger skal vurderes efter persondatalovens §§ 6-8, alt efter om der er tale om følsomme eller ikke-følsomme oplysninger. Det følger af persondatalovens § 2, stk. 1, at regler om behandling af personoplysninger i anden lovgivning, som giver den registrerede en bedre retsstilling, går forud for reglerne i persondataloven. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal dog ved videregivelse af følsomme personoplysninger følge reglerne i persondatalovens §§ 7 og 8, som anfører de nærmere betingelser for, hvornår en myndighed må videregive sådanne oplysninger. Udveksling af oplysninger vedrørende f.eks. personers strafbare forhold kan blandt andet ske, hvis videregivelsen sker til varetagelse af private og offentlige interesser, der klart overstiger hensynet til de interesser, der begrunder hemmeligholdelse, herunder hensynet til den, oplysningen vedrører, jf. lovens § 8, stk. 2, nr. 2.

Nr. 1 sikrer, at der er adgang til udveksling af oplysninger imellem det offentlige tilsyns forskellige organer – Revisortilsynet og Revisornævnet.

Nr. 2 præciserer, at fortrolige oplysninger kan videregives til andre offentlige myndigheder, herunder anklagemyndigheden og politiet. Oplysningerne kan bl.a. forestilles brugt til efterforskning og strafforfølgning af strafbare forhold, der er omfattet af straffeloven eller tilsynslovgivningen, det vil sige love, der administreres af offentlige tilsynsmyndigheder, eksempelvis Finanstilsynet. Afgørelse af, om der foreligger en overtrædelse af tilsynslovgivningen eller straffeloven, kræver ofte en grundig efterforskning og bevisbedømmelse, førend det endeligt kan fastslås, at en overtrædelse foreligger. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i langt de fleste tilfælde hverken hjemmel til eller mulighed for at foretage en sådan efterforskning. Som følge heraf er bestemmelsen foreslået således, at fortrolige oplysninger også kan videregives til brug for efterforskningen af en formodet lovovertrædelse af tilsynslovgivningen eller straffeloven.

Nr. 3 foreslår, at styrelsen skal have mulighed for at videregive fortrolige oplysninger til Fondsrådet samt dettes sekretariat, der administreres af både Finanstilsynet samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, til brug for efterforskning af forhold, der falder under Fondsrådets tilsynsvirksomhed efter værdipapirhandelsloven. Der henvises i den forbindelse til § 83 i værdipapirhandelsloven.

Bestemmelsen tænkes anvendt i situationer, hvor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved sin tilsynsvirksomhed konstaterer forhold, der falder ind under Fondsrådets tilsynsområde, og hvor det vil være ønskeligt at overgive disse oplysninger til Fondsrådet og dettes sekretariat. Uden denne bestemmelse, ville der ikke være hjemmel til at videregive oplysninger, fordi styrelsen som nævnt er underlagt en skærpet tavshedspligt, jf. forslagets § 48, stk. 1. Bestemmelsen anses for at være nødvendig, idet man med bestemmelsen er med til at sikre et effektivt tilsyn med de dertil hørende nødvendige oplysninger, dog med en samtidig sikring af fortroligheden af oplysninger, idet Fondsrådet og dets sekretariater også er underlagt den samme skærpede tavshedspligt.

Nr. 4 gennemfører dele af direktivets artikel 36 om videregivelse af oplysninger til medlemsstaternes kompetente myndigheder. Direktivet stiller krav om, at de udvekslede oplysninger udelukkende må anvendes til varetagelsen af opgaverne i forbindelse med udøvelsen af det offentlige tilsyn. Den foreslåede bestemmelse er således en konsekvens af det øgede samarbejde mellem medlemsstaternes, som direktivet nævner i artikel 33, og den skal således medvirke til at tilsynssystemet imellem medlemslandene bliver effektivt ved, at de kompetente myndigheder kan udveksle oplysninger med hinanden, jf. artikel 36, stk. 3.

Nr. 5 gennemfører direktivets artikel 47 om udveksling af oplysninger med udenlandske kompetente myndigheder. Der gælder en lang række supplerende regler for udveksling med disse myndigheder. Disse regler er oplistet i bestemmelsens stk. 5.

Stk. 5 fastsætter en række yderligere betingelser for udveksling af oplysninger med tilsynsmyndigheder fra tredjelande.

Nr. 1 fastslår således, at der udelukkende kan udveksles oplysninger, hvis oplysninger eller dokumenter vedrører revision af virksomheder, der har udstedt værdipapirer i det pågældende land. Dette kunne eksempelvis være, hvis en dansk virksomhed har aktier noteret til handel i det pågældende land. Udveksling af oplysninger kan endvidere komme på tale, hvis et dansk selskab indgår som en del af en koncern hjemmehørende i et tredjeland.

Nr. 2 - 4 sikrer, at der udelukkende kan udveksles oplysninger med tredjelande, hvis der inden udvekslingen foreligger samarbejdsaftaler mellem tredjelandsmyndigheden og den danske kompetente myndighed. Det sikres endvidere med bestemmelserne, at formålet med anmodningen retfærdiggøres og begrundes.

Det sikres endvidere, at der ikke kan udveksles oplysninger med mindre den udenlandske kompetente myndighed som minimum er underlagt tavshedspligt svarende til bestemmelserne i denne lov.

Nr. 5 sikrer, at videregivelse skal ske i overensstemmelse med persondataloven.

Videregivelse af de nævnte oplysninger skal vurderes efter persondatalovens §§ 6-8, alt efter om der er tale om følsomme eller ikke-følsomme oplysninger. Det følger af persondatalovens § 2, stk. 1, at regler om behandling af personoplysninger i anden lovgivning, som giver den registrerede en bedre retsstilling, går forud for reglerne i denne lov. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal dog følge persondatalovens regler, når der udveksles følsomme personoplysninger, se i øvrigt ovenfor under bemærkningerne til forslagets § 48, stk. 4 vedrørende udveksling af følsomme oplysninger til andre myndigheder.

Direktivets artikel 36, stk. 7, giver EU-Kommissionen hjemmel til ved hjælp af komitologiprocedurerne at fastsætte yderligere regler om procedurer for oplysningsudveksling m.m. Bestemmelsen i *stk. 6* giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hjemmel til at gennemføre disse regler.

Det følger af direktivets artikel 36, stk. 4, at oplysninger, der er modtaget i henhold til tilsynsarbejdet, alene må anvendes til udøvelsen af funktionerne efter direktivet samt i forbindelse med de administrative og retlige procedurer, der følger af forpligtelserne efter direktivet.

Den foreslåede bestemmelse i *stk. 7* er indsat for at beskytte medlemsstaternes integritet, således at oplysninger, som er udleveret til styrelsen af en udenlandsk kompetent myndighed i forbindelse med tilsynsvirksomheden ikke uden videre formidles videre i systemet. Af denne årsag præciseres det med bestemmelsen, at oplysninger, som styrelsen modtager fra en udenlandsk myndighed som led i styrelsens tilsynsvirksomhed, alene må anvendes i den forbindelse, hvorfor sådanne oplysninger ikke kan gives videre til andre myndigheder for så vidt angår forhold, der ikke vedrører det offentlige tilsyn efter 8. direktiv. Den foreslåede bestemmelse giver dog mulighed for, at oplysninger kan udleveres til Revisortilsynet og Revisornævnet, hvilket er en konsekvens af, at Revisortilsynet og Revisornævnet henhører under det offentlige tilsyn, jf. lovforslagets kapitel 9. Efter den foreslåede bestemmelse kan oplysningerne endvidere videregives til anklagemyndigheden. Artikel 36, stk. 4, anfører, at den kompetente myndighed kan være underlagt forpligtelser under retssager, hvorfor det vil være nødvendigt, at myndigheden kan give oplysninger, som den har indhentet hos en udenlandsk myndighed, til anklagemyndigheden.

Til § 49

Bestemmelsen blev indført i loven som § 25 a i forbindelse med implementering af direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer, og skal sikre, at der kan udveksles relevante oplysninger mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder.

Det følger af Rådets direktiv 2005/36 af 7. september 2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer, at medlemsstaterne skal anerkende erhvervsmæssige kvalifikationer, der er erhvervet i en anden medlemsstat. Implementeringen af direktivet er sket ved lov nr. 123 af 13. februar 2007, som har medført ændringer i en række love vedrørende liberale erhverv, herunder den nuværende revisorlov. Det følger herefter, at revisorer midlertidigt og lejlighedsvist kan afgive erklæringer i et andet land end etableringslandet. Direktivet anfører, at de kompetente myndigheder skal arbejde tæt sammen og yde hinanden bistand med henblik på at lette anvendelsen af direktivet, artikel 56. Der kan således udveksles oplysninger om, at den pågældende er lovligt etableret i hjemlandet, om redelig adfærd, om disciplinære eller strafferetlige sanktioner eller om andre alvorlige konkrete forhold, der vil kunne få følger for udøvelsen af den omhandlede virksomhed under overholdelsen af lovgivningen om beskyttelse af personoplysninger. Som følge heraf, indeholder forslaget en bestemmelse, der anfører, at den kompetente myndighed i Danmark kan udlevere oplysninger omkring erhvervsmæssige kvalifikationer i forbindelse med etablering samt midlertidig udførelse af tjenesteydelser i Danmark, i et andet EU-land eller i Schweiz.

Stk. 2 fastslår, at der med kompetent myndighed menes den myndighed, der administrerer revisorerhvervet. Af direktivet følger, at der med dette forstås den myndighed eller det organ, der i henhold til lovgivningen har til opgave at regulere og/eller føre tilsyn med revisorer og revisionsfirmaer eller har specifikke aspekter heraf som opgaver.

Stk. 3 anfører, at de oplysninger, der kan udveksles, skal være nødvendige for at de kompetente myndigheder kan varetage deres opgaver. Heraf følger således, at der alene må indhentes samt udleveres oplysninger, der vedrører den konkrete henvendelse og sag. Der må således ikke med henvisning til disse regler indhentes oplysninger til sager, der ikke vedrører anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer.

Det følger af direktivet, at udvekslingen af oplysninger mellem medlemsstater skal overholde lovgivning om beskyttelse af personoplysninger. *Stk. 4* anfører derfor, at styrelsens udlevering af oplysninger skal overholde reglerne herom i persondataloven. Se i den forbindelse bemærkningerne til forslagets § 48, stk. 4 og 5.

Stk. 5 giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hjemmel til at udstede nærmere regler om styrelsens udveksling af oplysninger med andre kompetente myndigheder vedrørende anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer.

Til § 50

Ved etableringen af den lovpligtige kvalitetskontrol i 2003 blev det besluttet, at driftsudgifterne til Revisortilsynet skulle brugerfinansieres. Samtidig blev det besluttet, at også driftsudgifterne til disciplinærsystemet skulle brugerfinansieres. Finansieringen er sket via et årligt gebyr, der er pålagt alle revisorer, der er tilknyttet en revisionsvirksomhed, herunder også registrerede revisorer på landbrugets rådgivningskontorer.

Det nye 8. direktiv stiller krav om etablering af et offentligt tilsyn, der kan foretage egne, egentlige undersøgelser hos revisorerne og revisionsvirksomhederne med henblik på at forebygge og rette utilstrækkelige revisioner. Der er tale om en ny ydelse til revisorerne, der skal styrke kvaliteten af den lovpligtige revision samt forebygge regnskabsskandaler og dermed medvirke til at genskabe tilliden til selskabers års- og koncernregnskaber. Herudover skal tilsynsmyndigheden være ansvarlig for grænseoverskridende samarbejde med de tilsvarende myndigheder i andre medlemslande samt med de 3.-lande, som Kommissionen godkender.

Som det er tilfældet med de allerede etablerede Revisortilsyn og Disciplinærnævn foreslås udgifterne til det offentlige tilsyn finansieret via et gebyr, der pålægges alle godkendte revisorer. Gebyret, som vil

omfatte udgifterne til driften af det offentlige tilsyn, herunder Revisortilsynet og Revisornævnet, vil blive opkrævet en gang årligt og vil aldrig kunne overstige driftsudgifterne til det offentlige tilsyns drift.

Til § 51

Bestemmelsen viderefører med en enkelt ændring gældende ret. Efter gældende ret kan afgørelser truffet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen indbringes for Erhvervsankenævnet.

Bestemmelsens *stk. 2* undtager enkelte tilfælde fra indbringelse for højere administrativ myndighed. De undtagne tilfælde er Erhvervs- og Selskabsstyrelsens beslutning om iværksættelse af en undersøgelse. På samme måde er styrelsens krav om oplysninger undtaget.

De undtagne tilfælde kan heller ikke ankes til Økonomi- og Erhvervsministeren, men skal i givet fald indbringes for domstolene. Undtagelserne er begrundet i, at de omhandlede forhold ikke er egnet til behandling ved et klageorgan.

Styrelsens eventuelle sanktion som følge af en iværksat undersøgelse vil kunne indbringes for højere administrativ myndighed, jf. bestemmelsens *stk. 1*.

Stk. 3 viderefører gældende ret. Afgørelser truffet af Revisortilsynet og Revisorkommissionen har ifølge den gældende lovs § 18 ikke kunnet indbringes for højere administrativ myndighed. Disciplinærnævnets afgørelser har heller ikke kunne indbringes for højere administrativ myndighed, jf. gældende lovs § 21.

Med den foreslåede formulering af bestemmelsen tilsigtes det at skabe større klarhed for brugerne af lovforslaget, der nu samlet kan se, hvilke afgørelser, der kan indbringes for Erhvervsankenævnet.

Til § 52

Bestemmelser om indbringelse for domstolene er i den gældende lov placeret flere forskellige steder i loven. Af hensyn til brugerne af lovforslaget er reglerne om indbringelse for domstolene nu samlet i en bestemmelse. Bestemmelsen er således en videreførelse af gældende ret.

Da fratagelse af godkendelse er en alvorlig sanktion, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsens fratagelse af godkendelse på grund af gæld til det offentlige, og afgørelser fra Revisornævnet om fratagelse af godkendelsen indbringes for domstolene.

Indbringelse for domstolene af sager vedrørende revisors gæld til det offentlige vil som udgangspunkt ikke have opsættende virkning, og revisor vil således være uden godkendelse under retssagen, jf. bestemmelsens *stk. 2*. Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende lovs § 7, *stk. 3*.

Indbringelse af Revisornævnets afgørelser vedrørende frakendelse af godkendelse vil som udgangspunkt have opsættende virkning. Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende lovs § 22, *stk. 3*.

Til § 53

Bestemmelsen er en uændret videreførelse af den gældende § 28.

Til § 54

Strafbestemmelsen svarer til den gældende revisorlovgivning, idet dog overtrædelse af ejer- og ledelsesbestemmelserne i en revisionsvirksomhed udgår. Baggrunden herfor er, at disse bestemmelser vil blive påset i forbindelse med revisionsvirksomhedens godkendelse. Det vil med hjemmel i forslagets *stk. 2*, i stedet blive strafbelagt, hvis en revisionsvirksomhed ikke rettidigt underretter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om, at ejer- eller ledelsesbestemmelserne ikke længere opfylder lovens krav. Som følge

af de nye regler om revisionsudvalg i bestyrelsen, jf. § 31, foreslås der indsat en bestemmelse om, at bestyrelsen for en virksomhed kan straffes med bøde, hvis den ikke overholder reglerne om etablering af et revisionsudvalg, om at bestyrelsens forslag om valg af revisor skal baseres på en indstilling fra revisionsudvalget og om, at virksomheder, der har valgt at lade revisionsudvalgets funktioner udøve af den samlede bestyrelse, skal oplyse herom i årsrapporten.

Som konsekvens af, at der ikke længere er krav om, at en erklæring i henhold til lovens § 1, stk. 3, skal afgives igennem en revisionsvirksomhed, tilpasses stk. 4 i overensstemmelse hermed. Dvs. det er alene er afgivelse af erklæringer i henhold til § 1, stk. 2, uden at være tilknyttet en revisionsvirksomhed, der fremover er strafbelagt.

Til § 55

Det foreslås i *stk. 1*, at loven træder i kraft den 1. juli 2008. 8. direktiv skal være gennemført i national ret senest den 29. juni 2008. Der foreslås dog visse overgangsbestemmelser til dette ikrafttrædelsestidspunkt, jf. forslaget til stk. 2-4. Der henvises til stk. 2-4 for en nærmere omtale heraf.

I *stk. 2* foreslås det, at kraver om obligatorisk efteruddannelse i § 4 træder i kraft den 1. januar 2009. Kravene til efteruddannelse kan herefter opgøres på kalenderårsbasis.

Det foreslås i *stk. 3*, at økonomi- og erhvervsministeren fastsætter tidspunktet for ikrafttrædelse af § 15 om registrering mv. af revisorer og revisionsvirksomheder fra tredjelande. EU-Kommissionen kan i medfør af 8. direktivs artikel 46, stk. 2, fastsætte overgangsregler for revisorer og revisionsvirksomheder, hvis Kommissionen beslutter, at disse ikke i et tredjeland er omfattet af systemer for offentligt tilsyn, kvalitetskontrol samt undersøgelser og sanktioner, der svarer til direktivets tilsvarende kriterier. Det forventes, at Kommissionen vil træffe en sådan beslutning og i den forbindelse vil begrænse medlemslandenes anvendelse af bestemmelserne i direktivets artikel 45 og 46. Bestemmelsen foreslås derfor først sat i kraft, når rammerne for anvendelse af direktivets artikel 45 og 46 er på plads.

Det foreslås i *stk. 4*, at revisionsvirksomheder, der reviderer kommuner, kommunale fællesskaber og regioner, først fra den 1. januar 2012 bliver omfattet af de i § 21, stk. 1, fastsatte særskilte oplysningskrav om andre ydelser end revision i revisionsprotokollen, jf. § 21, stk. 3, nr. 3. Overgangsbestemmelsen medfører endvidere – i kraft af henvisningen i nedennævnte bestemmelser til § 21, stk. 3, - at revisionsvirksomheder, der reviderer kommuner, kommunale fællesskaber og regioner, først fra den 1. januar 2012 bliver omfattet af bestemmelserne om selvrevision, jf. § 24, stk. 4, rotation, jf. § 25, offentliggørelse af en rapport om gennemsigtighed, jf. § 27, og kravet om kvalitetskontrol hvert 3. år, jf. § 29, stk. 3, 2. pkt. Overgangsbestemmelsen svarer for så vidt angår det forhold, at bestemmelserne om selvrevision og rotation først træder i kraft den 1. januar 2012, til den ikrafttrædelsesbestemmelse, der er i § 5, stk. 2, i lov nr. 510 af 6. juli 2007 om ændring af bl.a. lov om statsautoriserede og registrerede revisorer.

Til § 56

I *stk. 1* foreslås det, at oplysninger i revisionsprotokoller, som afgives til virksomheder, der er nævnt i § 21, stk. 3, første gang skal gives i revisionsprotokoller, der vedrører det førstkommande regnskabsår for den reviderede virksomhed, der starter efter lovens ikrafttræden. Hvis en revideret virksomhed har et regnskabsår, der følger kalenderåret, vil det første regnskabsår efter lovens ikrafttræden være 1. januar 2009 – 31. december 2009. Herved vil oplysninger om andre ydelser end revision samt om foranstaltninger, der er iværksat til at imødekomme eventuelle trusler mod revisors uafhængighed, første gang skulle gives i den revisionsprotokol, som udarbejdes i starten af 2010. Dette gælder dog ikke for kommuner, kommunale fællesskaber og regioner, som først vil blive omfattet af reglerne om virksomheder af interesse for offentligheden fra 1. januar 2012, jf. forslaget til § 55, stk. 4. Oplysninger i revisionsprotokoller

for årsrapporter for kommuner, kommunale fællesskaber og regioner, skal derfor første gang gives i revisionsprotokoller til årsrapporter, der vedrører regnskabsår, der starter 1. januar 2012 eller senere.

Det foreslås i *stk. 2*, at bestemmelserne om selvrevision, jf. forslaget § 24, stk. 4, samt rotation, jf. forslaget § 25, skal finde anvendelse for revisorer, der reviderer kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i den kommunale styrelseslov, og regioner, uanset at disse er antaget før den 1. januar 2012, og uanset om det reviderede regnskab vedrører perioden før den 1. januar 2012. Bestemmelsen svarer til ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 5, stk. 2, i lov nr. 510 af 6. juni 2007 (L168 af 28. februar 2007) om ændring af lov om kommunernes styrelse, lov om regioner og om nedlæggelse af amtskommunerne, Hovedstadens Udviklingsråd og Hovedstadens Sygehusfællesskab og lov om statsautoriserede og registrerede revisorer. Se også bemærkningerne til forslaget § 55, stk. 4.

Efter det foreslåede *stk. 3*, regnes syvårsperioden for rotation fra den førstkommande ordinære generalforsamling i den reviderede virksomhed, der er afholdt efter den 1. september 2003. Allerede igangværende syvårsperioder annulleres derved ikke med dette nye forslag. For kommuner, kommunale fællesskaber og regioner, jf. § 21, stk. 3, nr. 3, gælder syvårs kravet dog fra det tidspunkt, hvor revisor er antaget til revisionen, men hvor periodens slutning ligger efter 1. januar 2012. I henhold til bemærkningerne til overgangsbestemmelsen vedrørende kommuner, kommunale fællesskaber og regioner (L168 folketingsåret 2006/2007, § 5, stk. 2) skal 7-årsperioden regnes fra udpegelsestidspunktet, også selvom udpegelsestidspunktet ligger før 2012.

I *stk. 4* foreslås det, at rapporten om gennemsigtighed, jf. § 27, i revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder, som er nævnt i § 21, stk. 3, skal offentliggøres første gang for det regnskabsår, der starter efter lovens ikrafttræden. Dette indebærer, at hvis revisionsvirksomhedens regnskabsår følger kalenderåret, så vil rapporten om gennemsigtighed første gang skulle offentliggøres i løbet af perioden 1. januar 2010 – 31. marts 2010.

Det foreslås i *stk. 5*, at bestemmelserne i § 31 om revisionsudvalg har virkning fra førstkommande ordinære generalforsamling, der afholdes efter 31. december 2008. Baggrunden herfor er, at bestemmelsen for visse virksomheder kræver, at de skal ud at finde et uafhængigt bestyrelsesmedlem, der har kvalifikationer inden for regnskabs eller revision. Ved den foreslåede overgangsbestemmelse gives virksomhederne en passende periode til at finde et bestyrelsesmedlem, der opfylder disse krav samt opfylder de yderligere krav, en virksomhed stiller til medlemmer af bestyrelsen. I virksomheder, der ikke afholder ordinær generalforsamling, har bestemmelsen virkning fra tidspunktet for førstkommande godkendelse af en årsrapport efter 31. december 2008.

Det foreslåede *stk. 6* svarer til den ikrafttrædelsesbestemmelse, der er i § 5, stk. 6, i lov nr. 510 af 6. juni 2007 (L168 af 28. februar 2007) om ændring af lov om kommunernes styrelse, lov om regioner m.fl.

Til § 57

Det foreslås i *stk. 1*, at den gældende lov om statsautoriserede og registrerede revisorer ophæves. Dog foreslås det, at tilladelser vedrørende ejerforholdet i revisionsinteressentskaber og i revisionselskaber samt ikrafttrædelsestidspunktet for rotationsperioden ved revision af virksomheder omfattet af § 21, stk. 3, fortsat skal gælde, jf. forslaget til stk. 2 og 3. Der henvises til disse bestemmelser for en nærmere omtale heraf.

Det foreslås i *stk. 2*, at tilladelser, der er givet efter den gældende lovs § 12, stk. 5, fortsat skal være i kraft, indtil disse tilladelser udløber. Denne gældende dispensationsmulighed videreføres ikke med forslaget. Tilladelserne vedrører ejerandele og stemmerettigheder i et revisionsinteressentskab og -selskab, hvor andre end statsautoriserede revisorer eller revisionsvirksomheder og registrerede revisorer

eller revisionsvirksomheder maksimalt må besidde 5 % hver. En sådan begrænsning videreføres i forslagens § 13, stk. 2, men foreslås forhøjet fra 5 % til 10 %. I forlængelse af denne forhøjelse, foreslås dispensationsmuligheden for et ejerskab på mere end 5 % fjernet. Og som følge heraf foreslås der en overgangsbestemmelse, der sikrer, at allerede udstedte tilladelser til ejerskab på mere end 5 % fortsat vil gælde.

I *stk. 3* foreslås det, at sager om overtrædelse af en række bestemmelser i de gældende regler, der er begået før lovens ikrafttræden, skal afgøres af Revisornævnet efter de hidtil gældende regler.

Straffelovens § 3 indeholder en generel overgangsbestemmelse, hvoraf det fremgår, at i situationer, hvor den ved en handlings påkendelse gældende straffelovgivning er forskellig fra den, der gjaldt ved handlingens foretagelse, afgøres spørgsmålet om strafbarhed og straf efter den senere lov, dog således at afgørelsen ikke derved må blive strengere end efter den ældre lov.

Hvis ophøret af lovens gyldighed beror på ydre, strafskylden uvedkommende forhold, bliver handlingen at bedømme efter den ældre lov. Straffelovens § 3 finder ikke direkte anvendelse på sanktioner, der ikendes af disciplinærnævnet, der har en karakter, som det ved lovens § 43 oprettede Revisornævn.

Efter Økonomi- og Erhvervsministeriets opfattelse bør ændringen af revisorlovgivningens regler ikke have betydning for muligheden for at sanktionere sådanne overtrædelser af de hidtil gældende regler, der er begået inden lovens ikrafttræden. Der er derfor i *stk. 3* indsat en udtrykkelig bestemmelse, der præciserer, at Revisornævnet i sager om ikendelse af sanktioner for overtrædelse af lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer træffer afgørelse efter de hidtil gældende regler. Nævnssager om overtrædelser, der er begået før lovens ikrafttræden, skal således bedømmes efter de regler, der gjaldt før lovændringen.

Overtrædelse af den gældende revisorlov, der er begået før lovforslagets ikrafttræden, skal således i det hele påkendes af Revisornævnet efter de regler, der var gældende på overtrædelsestidspunktet, uanset hvornår sagen kommer til påkendelse. Sager, hvor der i medfør af §§ 26 og 27 i lov om statsautoriserede og registrerede revisorer rejses tiltale, vil dog være at behandle i overensstemmelse med straffelovens § 3.

Efter forslagens *stk. 4* skal kvalitetskontroller, der er iværksat før lovens ikrafttræden behandles efter de hidtil gældende regler.

Til § 58

Til nr. 1

Den gældende aktieselskabslov indeholder ingen bestemmelser om afsættelse af revisor. Det følger imidlertid af den almindelige retslære, at den der har valgt revisor også kan afsætte revisor.

Artikel 38, stk. 1, i det nye 8. direktiv begrænser imidlertid adgangen til at afsætte revisor. Artiklen fastslår således, at revisor kun kan afsættes, hvis dette kan begrundes, og at uenighed om regnskabsmæssige forhold eller revisionsprocedure ikke kan begrunde en afskedigelse.

Det foreslås på denne baggrund, at der indsættes en bestemmelse i aktieselskabsloven om afsættelse af revisor.

I det foreslåede nye § 84, *stk. 1, 1. pkt.*, fastslås princippet om, at den, der har valgt revisor, også kan afsætte revisor. I § 84, *stk. 1, 2. pkt.* indsættes en bestemmelse om, at revisor kun kan afsættes før hvervets udløb, hvis et begrundet forhold giver anledning hertil. Indskrænkningen gælder alene ved afsættelse af revisor inden hvervets udløb. Bestemmelsen finder således ikke anvendelse, hvis revisor i overensstemmelse med vedtægterne er på valg på en generalforsamling, og generalforsamlingen her vælger en ny revisor.

Til nr. 2 og 3

Efter den gældende aktieselskabslov, skal revisor straks meddele til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvis denne fratræder som revisor. Meddelelsespligten indtræder, uanset om fratrædelsen sker på en ordinær generalforsamling eller før hvervets udløb. Ligeledes gælder meddelelsespligten uanset, om revisor selv vælger at fratræde eller revisor bliver afsat. Et selskab har endvidere pligt til at anmelde ændringer vedrørende registrerede forhold, herunder revisor.

Artikel 38, stk. 2, i det nye 8. direktiv foreskriver, at både selskabet og revisor skal underrette den myndighed, der har ansvaret for det offentlige tilsyn, hvis revisor afsættes eller fratræder inden hvervets udløb. Sammen med underretningen skal der gives en fyldestgørende forklaring på årsagen hertil.

I overensstemmelse med direktivet indsættes en bestemmelse i § 84, der supplerer den gældende underretningspligt. Herefter skal revisor, hvis fratrædelsen eller afsættelsen sker inden hvervets udløb, vedlægge en fyldestgørende forklaring om årsagen hertil sammen med meddelelsen om hvervets ophør. Det må bero på de konkrete omstændigheder, når revisor skal vurdere, hvad der i den givne situation vil være en fyldestgørende forklaring. Baggrunden for den gældende meddelelse om fratræden er at sikre, at et selskab altid har en lovkrævet revisor. Baggrunden for kravet om en forklaring på fratrædelse inden hvervets udløb er at give det offentlige tilsyn for revisorer mulighed for at vurdere, om der foreligger en forøget risiko ved en given revision, herunder om der skal foretages forholdsregler i den forbindelse, f.eks. gennemførelse af en undersøgelse i henhold til forslagets § 37. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder, jf. forslagets § 32.

Ændringen af § 156 indebærer, at selskabets forklaring på revisors fratræden skal indsendes sammen med anmeldelsen af revisorskifte.

Til § 59

Til nr. 1 og 3

De foreslåede ændringer indebærer, at revisor og selskabet får pligt til at underrette Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvis revisor fratræder eller afskediges før hvervets udløb.

De foreslåede ændringer er en implementering af artikel 38, stk. 2, i det nye 8. direktiv.

Der henvises til bemærkningerne til forslagets § 58, nr. 2 og 3.

Til nr. 2

Forslaget fastslår princippet om, at den, der har valgt revisor, også kan afsætte revisor. Adgangen til at afsætte revisor begrænses, således at revisor kun kan afsættes, hvis et begrundet forhold giver anledning hertil.

Den foreslåede ændring er en implementering af artikel 38, stk. 1, i det nye 8. direktiv.

Der henvises til bemærkningerne til forslagets § 58, nr. 1.

Til § 60

Til nr. 1 og 3

De foreslåede ændringer indebærer, at revisor og selskabet får pligt til at underrette Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvis revisor fratræder eller afskediges før hvervets udløb.

De foreslåede ændringer er en implementering af artikel 38, stk. 2, i det nye 8. direktiv.

Der henvises til bemærkningerne til forslagets § 58, nr. 2 og 3.

Til nr. 2

Forslaget fastslår princippet om, at den, der har valgt revisor, også kan afsætte revisor. Adgangen til at afsætte revisor begrænses, således at revisor kun kan afsættes, hvis et begrundet forhold giver anledning hertil.

Den foreslåede ændring er en implementering af artikel 38, stk. 1, i det nye 8. direktiv.

Der henvises til bemærkningerne til forslagets § 58, nr. 1.

Til § 61

Til nr. 1 og 3

De foreslåede ændringer indebærer, at revisor og fonden får pligt til at underrette Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvis revisor fratræder eller afskediges før hvervets udløb.

De foreslåede ændringer er en implementering af artikel 38, stk. 2, i det nye 8. direktiv.

Der henvises til bemærkningerne til forslagets § 58, nr. 2 og 3.

Til nr. 2

Forslaget fastslår princippet om, at den, der har valgt revisor, også kan afsætte revisor. Adgangen til at afsætte revisor begrænses, således at revisor kun kan afsættes, hvis et begrundet forhold giver anledning hertil.

Den foreslåede ændring er en implementering af artikel 38, stk. 1, i det nye 8. direktiv.

Der henvises til bemærkningerne til forslagets § 58, nr. 1.

Til § 62

En del af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens virksomhed består i at modtage og kontrollere regnskaber fra selskaber. Som en del af styrelsens integrerede tilsynsområde betyder dette, at modtagelsen af børsnoterede selskabers regnskaber altid bliver gennemgået/kontrolleret. For så vidt angår regnskaber, som styrelsen modtager fra ikke-børsnoterede selskaber, er der tale om en stikprøvevis kontrol. I forbindelse med gennemgangen af de modtagne regnskaber er det ofte nødvendigt for styrelsen at indhente oplysninger, som er nødvendige for at kunne tage stilling til, om der er sket en overtrædelse af bl.a. årsregnskabsloven.

I forbindelse med udøvelsen af tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen brug for, i konkrete tilfælde, at få adgang til oplysninger, med henblik på at undersøge kvaliteten af revisors og/eller revisionsvirksomhedens arbejde. Der foreslås derfor indsat et nyt *stk. 2*, som giver styrelsen hjemmel til at indhente relevante oplysninger, der ikke kan indhentes i medfør af de beføjelser, der følger af revisorloven. Det skal i den forbindelse understreges, at materiale, som styrelsen modtager i medfør af det foreslåede *stk. 2*, ikke vil blive omfattet af den adgang til udveksling af oplysninger med udenlandske myndigheder, som kan finde sted i medfør af revisorlovens regler om samarbejde med udenlandske tilsynsmyndigheder. Der henvises til forslagets § 48.

Som nævnt i bemærkningerne til forslagets § 38 skal det bemærkes, at styrelsen er opmærksom på, at indhentning af oplysninger ikke må være i strid med Den Europæiske Menneskerettighedskonventions artikel 6 om princippet om »ret til en fair trial«, som bl.a. indebærer, at ingen tilpligtes at fremskaffe bevismateriale mod sig selv, og som er lovfæstet i § 10 i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter. Der henvises til de omtalte bemærkninger for en nærmere redegørelse.

Til § 63

Bestemmelsen vedrører lovens territoriale gyldighed.

Det foreslås, at loven ikke skal gælde for Færøerne og Grønland, men ved kongelig anordning kan sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som de særlige grønlandske forhold tilsiger. Loven kan ikke sættes i kraft for Færøerne, da dette område er et færøsk særanliggende.

Det er hensigten snarest at søge de grønlandske myndigheders tilslutning til, at ændringerne i revisorlovene sættes i kraft for denne landsdel, med de særlige forhold der gør sig gældende.