

NOTAT

27. marts 2008
Sag 2006-0005516
/EOGS

Høringsnotat vedrørende udkast til forslag til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder m.v.

1. Indledning

Udkast til forslag til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder blev den 18. december 2007 sendt i høring hos en række erhvervsorganisationer og offentlige myndigheder med høringsfrist den 21. januar 2008.

Der er modtaget svar fra 36 af de 92 hørte organisationer og myndigheder. Heraf har 20 haft bemærkninger til forslaget.

Derudover er der modtaget høringssvar fra 2 organisationer, hvoraf den ene havde bemærkninger til forslaget. Bemærkningerne fra denne organisation er medtaget i høringsnotatet.

2. Sammenfatning

Høringssvarene er generelt positive overfor lovforslagets reguleringsmåde og for opbygningen af forslaget. De hørte parter har bemærket, at en række af ændringerne følger af implementeringen af det nye 8. direktiv, ligesom forslaget i høj grad tager udgangspunkt i de anbefalinger, som Revisorkommissionen har anført i sin betænkning nr. 1478.

Herudover har der været bemærkninger til bestemmelserne. Bemærkningerne fokuserer især på tre områder i lovforslaget, nemlig

- differentieringen af efteruddannelse,
- revisionsudvalg,
- det offentlige tilsyn, herunder undersøgelser og Revisortilsynet.

Der har endvidere været en række indvendinger til antallet af bemyndigelser i lovforslaget. Det bemærkes i den forbindelse, at en række af bemyndigelserne allerede følger af den gældende revisorlov, ligesom der er indført en række nye bemyndigelser, som følger af det nye 8. direktiv.

**ERHVERVS- OG
SELSKABSTYRELSEN**
Kampmannsgade 1
1780 København V

Tlf. 33 30 77 00
Fax 33 30 77 99
CVR-nr 10 15 08 17
eogs@eogs.dk
www.eogs.dk

**ØKONOMI- OG
ERHVERVSMINISTERIET**

Høringssvarene har endvidere givet anledning til nogle redaktionelle ændringer og præciseringer i lovteksten og bemærkningerne. Disse ændringer og præciseringer ændrer ikke i substansen i forslaget og omtales derfor ikke nærmere i høringsnotatet. Bemærkningerne vil blive imødekommet i videst muligt omfang.

De væsentligste bemærkninger til de enkelte emner gennemgås og kommenteres nedenfor under afsnit 3 med udgangspunkt i følgende opdeling:

- 3.1. *Anvendelsesområdet (forslagets § 1)*
- 3.2. *Godkendelse m.v. (forslagets §§ 2-15)*
 - 3.2.1. *Efteruddannelse (forslagets § 4)*
 - 3.2.2. *Deponering (forslagets § 6)*
 - 3.2.3. *Revisionsvirksomheder (forslagets § 13)*
- 3.3. *Revisors virksomhed m.v. (§§ 16-23)*
 - 3.3.1. *Revisors virksomhed (forslagets § 16)*
 - 3.3.2. *Særregel om landbrugets rådgivningskontorer (forslagets § 17)*
 - 3.3.3. *Revisors fratræden m.v. (forslagets § 18)*
 - 3.3.4. *Revisionspåtegning eller anden erklæring med sikkerhed (for-
slagets § 19)*
 - 3.3.5. *Revisionsprotokollen (forslagets §§ 20 og 21)*
 - 3.3.6. *Dokumentation (forslagets § 23)*
- 3.4. *Revisors uafhængighed (§§ 24-26)*
 - 3.4.1. *Uafhængighed*
 - 3.4.2. *Rotation (forslagets § 25)*
 - 3.4.3. *Vederlag – 20 %-reglen (forslagets § 26)*
- 3.5. *Revisionsudvalg (forslagets § 31)*
- 3.6. *Offentligt tilsyn m.v. (forslagets §§ 32-50)*
 - 3.6.1. *Revisortilsynet (§§ 34-36)*
 - 3.6.1.1. *Revisortilsynets virksomhed (forslagets § 34)*
 - 3.6.1.2. *Kvalitetskontrollanter (forslagets § 35)*
 - 3.6.2. *Undersøgelser (forslagets §§ 37-42)*
 - 3.6.3. *Revisornævnet (forslagets §§ 43-47)*
 - 3.6.4. *Tavshedspligt og udveksling af oplysninger (forslagets § 48)*
 - 3.6.5. *Finansiering (forslagets § 50)*
- 3.7. *Klageadgang (forslagets § 52)*
- 3.8. *Afskedigelse af revisor (forslagets §§ 57-60)*

3. Kommentarer til de enkelte emner

3.1. Anvendelsesområdet (forslagets § 1)

DI ser gerne, at anvendelsesområdet udvides til også at omfatte erklæringer, der ”udelukkende anvendes til hvervgivers eget brug”, idet også disse erklæringer i en række tilfælde giver brugeren et indtryk af en garanti for, at arbejdet er udført i henhold til god revisionsetik og af en kvalitet, som forventes af en revisor.

FSR og Revisorkommissionen påpeger, at revisors opgaver i forbindelse med syns- og skønsforretninger både kan have karakter af erklæring-

ger, der er omfattet af loven, men også opgaver som falder helt uden for loven. Det bør derfor præciseres i bemærkningerne, hvornår revisors opgaver i forbindelse med syns- og skønssager er omfattet af loven.

Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer mener, at det er forbundet med principielle betænkeligheder, hvis nævnet skal virke som en slags "overinstans" for domstolene. Nævnet foreslår derfor, at bemærkningerne præciserer, at revisors erklæring vedrørende en syns- og skønssag eller vedrørende et konkursbo til brug for skifteretten ikke er omfattet af nævnets (saglige) kompetence.

Kommentar

Lovforslagets anvendelsesområde er udarbejdet i overensstemmelse med Revisorkommissionens anbefalinger, som er anført i betænkning nr. 1478. Der er hermed tilstræbt en tilnærmelse til det nye 8. direktiv. Det af DI foreslåede anvendelsesområde ville være en udvidelse også i forhold til den gældende lov.

Det klargøres i bemærkningerne, at revisorloven kun finder anvendelse i forbindelse med syns- og skønssager, når revisor afgiver en erklæring med sikkerhed efter forslaget § 1, stk. 2, eller en anden erklæring, jf. forslaget § 1, stk. 3.

Af den tidligere lov om statsautoriserede revisorer fremgik det, at offentlige myndigheder i retssager om regnskabsmæssige forhold fortrinsvis skulle benytte statsautoriserede revisorer, samt at disse ikke måtte medvirke ved akkorder. Revisorkommissionen foreslog i betænkning nr. 1411/2002, som den gældende revisorlov bygger på, at denne bestemmelse ikke skulle videreføres, da revisorlovgivningen ikke skal regulere domstolenes virke.

Ændringen indebar således alene, at det ikke i revisorloven reguleres, hvem offentlige myndigheder skulle benytte i forbindelse med deres virke. Hvis offentlige myndigheder vælger at anvende statsautoriserede eller registrerede revisor, vil disse være omfattet af revisorloven og dermed disciplinærnævnets kompetence, hvis der afgives en erklæring i henhold til den gældende lovs § 1, stk. 2.

Forslaget ændrer ikke retstilstanden på dette område.

3.2. Godkendelse m.v. (forslagets §§ 2-15)

3.2.1. Efteruddannelse (forslagets § 4)

Foreningen Danske Revisorer finder det glædeligt, at der er lagt op til et differentieret efteruddannelseskraft således, at revisorer der kun reviderer mindre selskaber, kan nøjes med mindre efteruddannelse.

FSR, FRR, Dansk Erhverv og lektor Lars Kiertzner, Aalborg Universitets Center (AAU), finder det bekymrende, at efteruddannelseskraft

efter § 4, stk. 2, kan differentieres, så der fastsættes forskellige uddannelseskra­v for revisorer, der reviderer § 21, stk. 3-virksomheder (virksomheder af interesse for offentligheden), og for revisorer, der ikke reviderer sådanne virksomheder.

Det anføres bl.a., at en differentiering vil opdele de godkendte revisorer i et A- og et B-hold, og at forslaget vil ramme skævt i forhold til de reelle behov, da det er de bredt praktiserende revisorer, der - netop i kraft af bredden i deres opgaver - har det største efteruddannelsesbehov. Det anføres endvidere, at den internationale revisororganisation IFAC har udarbejdet retningslinier for efteruddannelse, som internationalt er anerkendt som minimumskrav til revisorers efteruddannelse. *Lektor Lars Kiertzner, AAU*, mener, at en nedsættelse af kravene for en gruppe af revisorer ”kan være direkte i strid med kravene i 8. direktiv om revisors teoretiske uddannelse”.

Revisorkommissionen tager til efterretning, at der vil kunne fastsættes differentierede efteruddannelseskra­v, men kommissionen finder, at der ikke i bemærkningerne bør nævnes en specifik procentsats.

DI nævner, at de gerne så, at generelle regler om efteruddannelse blev indføjet i selve lovtæksten, men *DI* kan fortsat støtte, at detailreguleringen sker ved bekendtgørelse.

FSR og Dansk Erhverv finder, at det vil påføre unødige administrative byrder, hvis kravet i stk. 3 om, at revisor til enhver tid skal kunne dokumentere, at kravene til efteruddannelsen er opfyldt, skal ske ved indberetning til Erhvervs- og Selskabsstyrelsens register over revisorer og revisionsvirksomheder (Revireg). De foreslår, at revisionsvirksomhederne alene skal opbevare og kunne dokumentere, at kravene er opfyldt. Kontrol heraf vil så kunne foregå ved den periodiske kvalitetskontrol.

Kommunernes Revision A/S (KR) ønsker det tydeliggjort, at revisorer med deponerede beskikkelser, som er ansat i KR, kan få genudleveret beskikkelserne før 1. januar 2012, når blot den obligatoriske efteruddannelse er opfyldt den 31. december 2011.

Kommentar

Det nye 8. direktiv stiller ikke specifikke krav til efteruddannelsen, men siger blot, at revisorer skal deltage i passende efteruddannelsesprogrammer, så de kan bevare deres teoretiske viden, faglige kvalifikationer og værdier på et tilstrækkeligt højt niveau.

Kravene til efteruddannelsens omfang og faglige indhold fastsættes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Da revisorernes eksamen i øvrigt varetages af Revisorkommissionen, vil kommissionen blive bedt om at komme med forslag til såvel indholdet som omfanget af efteruddannelsen. Revisorforeningerne vil blive inddraget i dette arbejde.

Revisorkommissionen har i sin betænkning 1478 fra oktober 2006 anbefalet, at man ved udformningen af efteruddannelseskravene lægger sig op ad FSR's og FRR's regler, som er udformet i overensstemmelse med IFAC's regler på området.

Det faglige indhold af efteruddannelsen vil skulle tage udgangspunkt i FSR's og FRR's - og dermed også IFAC's - regler til efteruddannelse. Indholdet vil således skulle vedrøre faglige områder, der er relevante for revisorer, jf. også lovforslagets bemærkninger herom.

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

I forhold til efteruddannelsens omfang vil det være naturligt, at niveauet differentieres, så der ikke stilles samme omfattende krav til alle godkendte revisorer. Som det er tilfældet i den gældende revisorlov, stiller lovforslaget på en række områder strengere krav til revisorer, der afgiver revisionspåtegninger på regnskaber og afgiver andre erklæringer med sikkerhed, i virksomheder af interesse for offentligheden. 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.

Med henblik på at undgå at påføre de mindre revisionsvirksomheder unødige økonomiske byrder, foreslås det således, at der ved fastlæggelsen af efteruddannelsens omfang kan differentieres, således at den obligatoriske efteruddannelse tilpasses den enkelte revisors opgaveportefølje. Efteruddannelsen kan dermed gøres kortere for revisorer, der ikke reviderer virksomheder af interesse for offentligheden. Forslag til efteruddannelsens specifikke omfang vil ikke fremgå af lovbemærkningerne, men vil blive udarbejdet efterfølgende i tæt dialog med de relevante interessenter.

Kravene om efteruddannelse gælder for alle godkendte revisorer, uanset om de er ansat i en revisionsvirksomhed eller ej. Endvidere gælder kravet for revisorer, der har deponeret deres godkendelse, og som ønsker godkendelsen genudleveret på et senere tidspunkt. 8. direktivs art. 32, stk. 4, stiller krav om, at der føres tilsyn med bl.a. efteruddannelse. Revireg indeholder allerede en række oplysninger om revisionsvirksomheder og revisorer. Det vil derfor være naturligt, at også oplysnin-

gerne om efteruddannelsen lægges ind i dette register, da en sådan registrering er den eneste mulighed for at udøve det krævede tilsyn. Oplysningerne forventes at skulle opdateres én gang årligt, og opdateringen kan ske digitalt. Opfølgningen vil blive foretaget af Revisortilsynet.

Den foreslåede fremgangsmåde til dokumentation af gennemført efteruddannelse sikrer gennemsigtighed i efteruddannelsessystemet. Det vil endvidere lette Revisortilsynets tilgang til oplysningerne om efteruddannelse, idet den gennemførte efteruddannelse uden videre kan konstateres i Revireg, hvorfor der herefter kan foretages en kvalitativ kontrol af dokumentationen i forbindelse med de periodiske kontrolbesøg.

I henhold til overgangsbestemmelsen i § 54, stk. 2, træder bestemmelsen om efteruddannelse i kraft den 1. januar 2009. Det fremgår allerede af bemærkningerne, at det betyder, at efteruddannelseskrauet skal være opfyldt senest den 31. december 2011. Dette gælder for alle revisorer, og således også for revisorer ansat i KR.

3.2.2. Deponering (forslagets § 6)

Lektor Lars Kiertzner, AAU, nævner til forslagets § 6 om deponering, at det er uklart, hvorvidt revisorer ved ydelser efter lovforslagets § 1, stk. 3, eller i faglige sammenhænge uden for revisorloven fortsat kan benytte kvalifikationsbetegnelsen sammen med oplysning om, at godkendelsen er deponeret.

Kommentar

Det klargøres i bemærkningerne til § 6, at en deponering af godkendelsen bevirker, at betegnelsen ”statsautoriseret revisor”, ”registreret revisor” eller ”godkendt revisor” ikke må benyttes i forretningsforhold eller i faglig sammenhæng, heller ikke selvom man samtidig oplyser, at godkendelsen er deponeret. Dette gælder uanset, om det pågældende forhold eller ydelsen er inden for eller uden for revisorloven. Det betyder f.eks., at en revisor med deponeret godkendelse ikke kan benytte kvalifikationsbetegnelsen ved revision af en lokal grundejerforenings regnskaber eller ved udgivelse af faglige artikler eller lignende.

3.2.3. Revisionsvirksomheder, jf. forslagets § 13

FRR opfordrer til, at konsekvensen af liberaliseringen tydeliggøres med eksempler i bemærkningerne. FRR kommer selv med eksempler. FRR hilser det velkomment, at andre end godkendte revisorer og revisionsvirksomheder kan råde over 10 % af stemmeretten. Derudover foreslår FRR, at personer, der har deres hovedbeskæftigelse i virksomheden, bør kunne eje andele i revisionsvirksomheden gennem et holdingselskab.

Foreningen Danske Revisorer forstår ikke, hvorfor revisionsvirksomheder skal godkendes, når de allerede er registreret i Revireg.

Kommentar

Der vil som foreslået af FRR blive indsat eksempler i bemærkningerne. Bestemmelsen om, at personer, der har deres hovedbeskæftigelse i revisionsvirksomheden, ikke er omfattet af procentgrænsen på 10 % (i den gældende lov 5 %), kom ind i loven i forbindelse med ændringen i 1994. Hensigten var, at personer, der har 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. Dette vil blive præciseret i bemærkningerne.

Som det fremgår af bemærkningerne til § 13, har en registrering i Revireg været betragtet som en "godkendelse". Optagelse i Revireg er derfor de facto en godkendelse, ligesom sletning i Revireg vil være at betragte som en mistet godkendelse.

3.3. Revisors virksomhed m.v. (§§ 16-23)**3.3.1 Revisors virksomhed (forslagets § 16)**

FRR anfører, at de forventer, at en kommende bekendtgørelse om revisors erklæringer dækker hele lovens anvendelsesområde, dvs. både erklæringer efter § 1, stk. 2, og erklæringer efter § 1, stk. 3.

Lektor Lars Kiertzner, AAU, påpeger, at det virker lidt fortænkt, at revisor ikke er offentlighedens tillidsrepræsentant ved afgivelse af erklæringer efter forslagets § 1, stk. 3.

Kommentar

Revisorkommissionen foreslog i betænkning nr. 1478/2006, som bl.a. ligger til grund for lovforslaget, at revisorlovens anvendelsesområde alene skulle omfatte erklæringer med sikkerhed. Det blev ved høring af betænkningen påpeget, at brugere af revisors erklæringer havde en forventning om, at alle revisors erklæringer var omfattet af især revisors forsikring og muligheden for at indbringe revisor for Disciplinærnævnet. Med henblik på at skabe et mere klart anvendelsesområde og samtidig varetage brugernes interesser foreslog Revisorkommissionen at justere anvendelsesområdet i overensstemmelse hermed. En udvidelse af de bestemmelser, som finder anvendelse ved afgivelse af erklæringer efter § 1, stk. 3, må forventes at forøge de administrative byrder og de økonomiske konsekvenser for erhvervslivet. Tilnærmelsen til 8. direktivs anvendelsesområde vil endvidere delvis fortabes. Det vurderes derfor ikke hensigtsmæssigt at gå ud over det af Revisorkommissionen nu foreslåede anvendelsesområde.

3.3.2. Særregel om landbrugets rådgivningskontorer (forslagets § 17)

Dansk Landbrugsrådgivning, Landscentret (DLL) udtrykker tilfredshed med, at den særlige bestemmelse for rådgivningskontorerne er opretholdt. DLL henstiller dog, at begrænsningen i deres virksomhedsud-

øvelse for de registrerede revisorer, der er ansat på kontorerne, udelades.

Endvidere anfører *DLL*, at det nye stk. 3 vil betyde en begrænsning i mulighederne for at uddanne revisorer på de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer. De ønsker derfor denne bestemmelse udeladt.

Kommentar

Særreglen om revisorer ansat på de landøkonomiske rådgivningskontorer er en direkte videreførelse af bestemmelsen i den gældende lov om statsautoriserede og registrerede revisorer. Bestemmelsen blev indsat af Folketinget i forbindelse med ændringen af revisorlovgivningen i 1994 efter kraftigt ønske fra landbruget, som ønskede, at de landøkonomiske rådgivningskontorer udover den rådgivning, der ydes for landbrugsvirksomheder, også skulle kunne udøve lovpligtig revision af disse.

Forudsætningen for særreglen var, at disse revisorers revisionsvirksomhed blev begrænset. Revisorerne måtte f.eks. ikke udøve anden revisionsvirksomhed eller have ejerandele i en revisionsvirksomhed. Da der, som nævnt, er tale om en særbestemmelse for landøkonomiske rådgivningskontorer, der ikke opfylder betingelserne for at være en revisionsvirksomhed, bibeholdes bestemmelsen uændret.

*Det ny stk. 3 ændrer ikke, som det anføres af *DLL*, i rådgivningskontorenes hidtidige muligheder for at uddanne revisorer. Personer, ansat på rådgivningskontorerne vil fortsat kunne få godskrevet et år af deres uddannelse på rådgivningskontorerne under forudsætning af, at de har været 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. For at opnå godkendelse som registreret revisor vil der som hidtil kræves yderligere to års praktik i en godkendt revisionsvirksomhed. Dette vil blive præciseret i bemærkningerne.*

3.3.3. Revisors fratreden m.v. (forslagets § 18)

FSR og FRR efterlyser eksempler, der tydeliggør anvendelsen af bestemmelsen om udveksling af relevante oplysninger. FSR mener, at det vil være ønskeligt med eksempler på "relevante oplysninger", mens FRR opfordrer til eksempler, der fastlægger niveauet for de oplysninger, der skal gives.

Revisorkommissionen foreslår, at det i bemærkningerne anføres, at bestemmelsen om udveksling af relevante oplysninger også finder anvendelse før en erklæringsafgivelse foreligger i underskreven stand.

Kommentar

Revisorkommissionens betænkning nr. 1478/2006 indeholdt et forslag til bestemmelsen samt forslag til bemærkninger til bestemmelsen. Bemærkningerne i lovforslaget er baseret på Revisorkommissionens betænkning.

Det er ikke i lovforslaget eller i Revisorkommissionens forslag fundet hensigtsmæssigt at komme med mere konkrete eksempler på bestemmelsens anvendelse. Dette vil utilsigtet kunne indebære, at forslaget kommer til at afskære oplysninger, som ville være relevante for den tiltrædende revisor. Det er derfor efter bemærkningerne overladt til domstolene at afgrænse, hvad der er relevant information, herunder at afgøre, hvornår en revisor er forpligtet til at give adgang til og eventuelt udlevere interne arbejdspapirer eller foretage en ekstrahering i disse.

*Med henblik på at skabe mere klarhed, vil det i bemærkningerne blive præciseret, at der er tale om relevante **oplysninger**, og at der ikke er taget stilling til, i hvilken form de konkrete oplysninger skal gives. De kan således afgives mundtligt, eller hvis fratrædende revisor finder det mere hensigtsmæssigt, ved at der gives adgang til interne arbejdspapirer. Dette indebærer ligeledes en præcisering af, at det overlades til domstolene at afgøre, om en revisor er forpligtet til at give adgang til en **oplysning**.*

Det synes hensigtsmæssigt at følge Revisorkommissionens forslag om at præcisere i bemærkningerne, at bestemmelsen om udveksling af relevante oplysninger også finder anvendelse før en erklæringsafgivelse foreligger i underskreven stand. Dette vil være i tråd med formålet med bestemmelsen.

3.3.4. Revisionspåtegning eller anden erklæring med sikkerhed (forslagets § 19)

FSR anfører, at bestemmelsen om, at kun revisorer må afgive revisionspåtegninger på regnskaber, er klar og hensigtsmæssig, men gør opmærksom på, at f.eks. fondsregnskaber kan revideres (og påtegnes) af en godkendt forvaltningsafdeling, og regnskaber for idrætsforeninger og klubber m.m., der ikke er omfattet af lovpligtig revision, formodes fortsat at kunne revideres (og påtegnes) af ikke-godkendte revisorer.

FRR anfører, at bestemmelsen kan misforstås, og foreslår derfor en præcisering. FRR anfører endvidere, at det ikke klart fremgår, om der er tiltænkt realitetsændringer i revisors gældende pligt til at afgive en erklæring på regnskabet, når revisor har udført assistance eller review, som det er fastsat efter den gældende erklæringsbekendtgørelse.

Lektor Lars Kiertzner, AAU, efterlyser en præcisering af, at der ikke med revisorloven fastlægges et monopol for revisorer til at afgive revisionspåtegninger og erklæringer, men at det fastlægges i særlovgiv-

ning, f.eks. årsregnskabsloven, om det er et krav, at erklæringen skal afgives af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Kommentar

Revisorloven regulerer alene kravene til en godkendt revisor, hvis den afgiver revisionspåtegninger eller andre erklæringer i sin egenskab af at være godkendt revisor. I overensstemmelse med den gældende revisorlov udelukker forslaget således ikke, at andre end revisorer afgiver revisionspåtegninger på regnskaber eller afgiver andre erklæringer, hvis det ikke i særlovgivning er fastsat, at revisionspåtegningen eller erklæringen skal afgives af en godkendt revisor. Det synes hensigtsmæssigt, at dette præciseres i både lovtæksten og i bemærkningerne til lovforslaget.

Den gældende erklæringsbekendtgørelse er udarbejdet i samarbejde med bl.a. FSR og FRR. Det foreslåede ny anvendelsesområde forudsætter udstedelse af en helt ny erklæringsbekendtgørelse. Arbejdet med en ny bekendtgørelse vil som hidtil ske i samarbejde med bl.a. FSR og FRR. Det synes mest hensigtsmæssigt, at de rammer, der skal ligge til grund for den nye bekendtgørelse svarer til de gældende, så bekendtgørelsen bedst muligt afspejler lovens krav og den internationale udvikling på området.

3.3.5. Revisionsprotokollen (forslagets §§ 20 og 21)

FSR foreslår, at oplysningskravene i forslagets § 20, stk. 3, nr. 1, afstemmes med kravene i danske og internationale revisionsstandarder. FSR finder endvidere, at formuleringen i forslagets § 20, stk. 3, nr. 2, er en skærpelse af den gældende lovgivning.

FSR og Revisorkommissionen anfører til forslagets § 21, stk. 1, at oplysningskravet i protokollen om levering af andre ydelser end revision ikke er tilstrækkeligt dækkende til brug for bestyrelsen til at overvåge og kontrollere revisors uafhængighed.

Endelig stiller FSR spørgsmål ved, om der er proportionalitet mellem det mål, der skal tilgodeses og de byrder, der lægges på en række mindre virksomheder og disses revisorer, når f.eks. andelskasser og små provinssparekasser bliver omfattet af forslagets § 21, stk. 3.

Kommentarer

Den foreslåede bestemmelse i forslagets § 20, stk. 3, nr. 1, svarer til den gældende bestemmelse. De internationale revisionsstandarder er i øjeblikket ved at blive gennemgået i forbindelse med IFACs "Clarity" projekt, ligesom det endnu er usikkert, hvornår, hvordan og i hvilken form de internationale revisionsstandarder vil blive vedtaget af EU-Kommissionen til brug for anvendelse i medlemslandene. Det forekommer derfor mest hensigtsmæssigt at videreføre den gældende bestemmelse og afvente EU-Kommissionens beslutning.

Det foreslåede oplysningskrav om levering af andre ydelser end revision følger kravet i det nye 8. direktiv om lovpligtig revision. Bestemmelsen omfatter således andre ydelser end revision, der er leveret af revisionsvirksomheden og dennes dattervirksomheder til den reviderede virksomhed. På koncernniveau omfatter forpligtelsen også andre ydelser end revision, der er leveret til den reviderede virksomheds dattervirksomheder, hvis revisionsvirksomheden er valgt som revisor for disse. Det vurderes ikke at være hensigtsmæssigt at udvide bestemmelsen, så den går videre end direktivet.

De virksomheder, der er omfattet af forslagets § 21, stk. 3, er i overensstemmelse med artikel 2, nr. 13, i det nye 8. direktiv om lovpligtig revision. Det vurderes, at alle virksomheder, der er under tilsyn af Finanstilsynet, som udgangspunkt har en sådan offentlig interesse, at de skal være omfattet af de skærpede krav, som stilles i det nye direktiv til sådanne virksomheder. Dette er i øvrigt i overensstemmelse med afgrænsningen i den gældende revisorlov. I forbindelse med de overvejelser, der har været i forbindelse med udarbejdelsen af nærværende lovforslag, er det dog ud fra en konkret vurdering valgt ikke at medtage virksomheder, der er omfattet af lov om forsikringsformidlere, og virksomheder, der er omfattet af kapitel 20 a (investeringsrådgivere) i lov om finansiel virksomhed.

3.3.6. Dokumentation (forslagets § 23)

FSR anfører, at det bør fremgå, hvornår opbevaringsperioden på 5 år begynder. FSR finder endvidere, at det bør præciseres, hvilken dokumentation for arbejde udført i dattervirksomheder, som koncernrevisor skal opbevare. Endelig anfører FSR, at det er uacceptabelt, at det af bemærkningerne fremgår, at koncernrevisor må vurdere, om dokumentationen er tilstrækkelig i situationer, hvor det ikke nødvendigvis er en ”erfaren revisor”, der gennemgår det af koncernrevisor udførte arbejde.

Kommentar

Det synes fornuftigt at præcisere, hvornår opbevaringsperioden begynder. Dette vil blive præciseret i lovteksten. Danske revisorer skal udføre koncernrevision i overensstemmelse med god revisorskik, herunder de i Danmark anvendelige revisionsstandarder. Der er hverken i den gældende revisorlovgivning eller i forslaget til ny revisorlov detaljerede bestemmelser om kravene til indholdet af revisors dokumentation, hvilket som hidtil forudsættes udfyldt gennem god revisorskik, og herunder de i Danmark anvendelige revisionsstandarder. Det forekommer uhensigtsmæssigt meget præcist at angive koncernrevisors dokumentationskrav. Det vil i bemærkningerne nærmere blive eksemplificeret, hvilken dokumentation, der sædvanligvis vil være omfattet af koncernrevisors opbevaringspligt.

Det fremgår af artikel 27, litra b, i det nye 8. direktiv om lovpligtig revision, at ”Koncernrevisor foretager en gennemgang og beholder dokumentation for sin gennemgang af det revisionsarbejde, der er udført

af tredjehandsrevisorer, revisorer, tredjehandsrevisionsfirmaer eller revisionsfirmaer med henblik på koncernrevisionen; den dokumentation, koncernrevisor beholder, skal gøre det muligt for den relevante kompetente myndighed at kan foretage en korrekt gennemgang af koncernrevisors arbejde”.

Baggrunden er netop, at arbejds papirer og anden dokumentation ikke længere alene er beregnet på revisorerne selv, men også er aktuelle og relevante i forbindelse med udøvelsen af de offentlige tilsynsopgaver, herunder kvalitetskontrol, undersøgelser og i forbindelse med disciplinære sanktioner. Kravet kunne i stedet være indskrevet direkte i lovtæksten, men da det må antages, at der som udgangspunkt sidder fagkyndige personer i de kompetente myndigheder, vil der sædvanligvis ikke være behov for mere uddybende dokumentation. Det er derfor fundet mest hensigtsmæssigt, at omtale kravet i bemærkningerne frem for direkte at indføre det i lovtæksten.

3.4. Revisors uafhængighed (forslagets §§ 24-26)

3.4.1. Uafhængighed (forslagets § 24)

FSR og FRR finder, at ordene ”fortrolighed” og ”tillid” virker forvirrende i uafhængighedsbestemmelsen, da begreberne også bruges i anden sammenhæng. FSR foreslår, at lovtæksten tilrettes, så der i stedet skrives ”nære personlige, herunder familiære relationer”.

Lektor Lars Kirtzner, AAU, finder bestemmelsen problematisk formuleret og foreslår en anden overordnet form. Endvidere mener han, at reglerne bør ligge tættere på den internationale revisororganisation IFAC’s regler.

DI noterer sig, at der er tale om en rammebestemmelse, der administrativt skal udfyldes med detailregler. Man ønsker dog, at forbudet mod krydsende revision indgår i selve lovtæksten.

Kommentar

Bestemmelsen i § 24 om uafhængighed svarer i sin form, opbygning og indhold helt til 8. direktivs art. 22 om uafhængighed og objektivitet. Direktivet anvender udtrykkene fortrolighed og tillid. Da forslagets § 16 imidlertid også anvender begrebet ”fortrolighed” i forbindelse med efterlevelse af god revisorskik, kan anvendelse af samme udtryk give anledning til misfortolkning. For at undgå dette vil lovtæksten blive tilrettet i overensstemmelse med FSR’s forslag.

Som nævnt er lovbestemmelsen opbygget i overensstemmelse med direktivets bestemmelse, og formen og indholdet er tilpasset direktivets krav.

Som det fremgår af bemærkningerne, vil detailreguleringen ske i bekendtgørelse. Bekendtgørelsen vil bl.a. indeholde de regler, der i dag findes i lovtæksten. Da den foreslåede lovbestemmelse ligger helt tæt op

ad direktivbestemmelsen, anses det for hensigtsmæssigt i øvrigt at bibeholde den uændret.

3.4.2. Rotation (forslagets § 25)

KR, FSR og Revisorkommissionen foreslår det præciseret, hvordan 7-årsperiodens ikrafttræden ved rotation fastlægges for virksomheder, der omfattes af § 21, stk. 3, nr. 3 (kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, og regioner).

Kommentar

Rotationsreglerne gælder - ligesom de øvrige uafhængighedsregler for virksomheder af interesse for offentligheden - for alle godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, der reviderer disse virksomheder. Af bemærkningerne til lov nr. 510 af 6. juni 2007, der bl.a. ændrer i revisorloven, fremgår det bl.a., "at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen på et kommunalt henholdsvis regionalt regnskab, udskiftes for en periode af mindst 2 år senest 7 år efter, at de er udpeget til opgaven. 7-årsperioden skal regnes fra udpegelsestidspunktet, også selv om udpegelsestidspunktet ligger før 2012". Dvs. at det tidsrum, der ligger forud for den særlige ikrafttræden af reglerne om kommunal revision, jf. § 54, stk. 4, skal medregnes i 7-årsperioden. Det vil blive præciseret i bemærkningerne.

3.4.3. Vederlag - 20 % -reglen (forslagets § 26)

FRR finder den gældende 3-årsperiode tilstrækkelig, når den kombineres med en dispensationsadgang. Endvidere foreslår FRR, at der foretages en præcisering af sammenhængen mellem § 24 og § 26.

Kommentar

Som det allerede fremgår af bemærkningerne, medfører ændringen, at loven bringes mere i overensstemmelse med EU-Kommissionens henstilling om uafhængighed, der ligeledes omhandler en 5-årsperiode. Det har da også været et generelt ønske fra revisorforeningerne, at de danske uafhængighedsregler ikke er strengere end direktivets.

3.5. Revisionsudvalg (forslagets § 31)

Danmarks Rederiforening og Komitéen for god Selskabsledelse finder, at loven bør søge at definere begrebet "uafhængig" og sikre, at definitionen ikke bliver for restriktiv. Det anføres, at der bør ske en højere grad af ensretning mellem lovforslagets bemærkninger og Nørby-anbefalingernes tekst, særligt vedrørende begrebet uafhængighed.

Dansk Industri anmoder om, at det gøres klarere, hvad revisionsudvalget skal overvåge og kontrollere i relation til "revisors uafhængighed". Der foreslås indsat en henvisning til § 24.

Dansk Aktionærforening anbefaler, at der stilles lidt større krav om uafhængighed og regnskabs-/revisionskompetence, når mindre selskaber vil lade revisionsudvalgets opgaver udføre af den samlede bestyrelse. Det

anføres, at det bør være et krav, at der er mindst ét bestyrelsesmedlem, der er uafhængigt, og at der er mindst ét bestyrelsesmedlem, der har kvalifikationer inden for regnskab eller revision.

Realkreditrådet anfører, at det er væsentligt, at det uddybes, hvad der menes med, at et medlem af revisionsudvalget skal være uafhængigt af en ”kontrollerende aktionærs interesser”, særligt i forhold til de særlige ejerkonstruktioner, der gør sig gældende i nogle realkreditinstitutter.

Forsikring og Pension, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Realkreditrådet bemærker, at det er uhensigtsmæssigt, at lovforslaget ikke åbner mulighed for, at generalforsamlingen kan vælge medlemmer til revisionsudvalget, som ikke er medlemmer af bestyrelsen (eksterne medlemmer), således som direktivet åbner mulighed for.

Revisorkommissionen finder, at det af bemærkningerne klart bør fremgå, at der ikke ændres grundlæggende ved de gældende ansvarsregler, hvilket betyder, at der er et individuelt ansvar - også for medlemmer af en bestyrelse. Videre bemærkes, at et bestyrelsesmedlem med en specifik sagkundskab vil kunne drages til ansvar for eventuelle manglende handlinger på et tidligere tidspunkt end de øvrige medlemmer af bestyrelsen, og at dette bør fremgå tydeligt af bemærkningerne til bestemmelsen.

InvesteringsForeningsRådet bemærker, at det i høringsbrevet er nævnt, at Økonomi- og Erhvervsministeriet har ønsket at udnytte alle undtagelsesmuligheder i 8. direktiv, og at det derfor må være en forglemmelse, at direktivets mulighed for at undtage institutter for kollektiv investering fra pligten til at etablere revisionsudvalg ikke er udnyttet.

Kommentar

Det er ikke hensigten, at lovforslaget skal lægge op til en mere restriktiv fortolkning af begrebet uafhængighed for medlemmer af revisionsudvalget, end den der lægges til grund i det nye 8. direktiv og i EU-Kommissionens henstilling om den rolle, der spilles af menige bestyrelsesmedlemmer og medlemmer af tilsynsorganet i børsnoterede selskaber, og om udvalg nedsat i bestyrelsen/ledelsesorganet.

Lovbemærkningernes tekst om uafhængighed vil blive sammenholdt med anbefalingerne fra Komitéen for god Selskabsledelse, således at der sker tilpasning af ordlyden, hvor hensigten er ens, og således at det sikres, at loven ikke er mere restriktiv end EU-henstillingen.

I det omfang, at anbefalingerne fra Komitéen for god Selskabsledelse stiller mere restriktive krav til virksomhederne end lovforslaget, vil der ikke være tale om en konflikt mellem de to regelsæt, idet anbefalingerne gælder som supplerende retningslinjer for virksomheder, der har værdipapirer optaget til handel på Københavns Fondsbørs, hvor anbefalingerne gælder.

Det klargøres i bemærkningerne, hvilke forhold et revisionsudvalg skal overvåge i relation til "revisors uafhængighed" jf. den foreslåede § 24. Det understreges i den forbindelse, at vurderingen af revisors uafhængighed stadig ligger hos revisionsudvalget.

Den foreslåede bestemmelse i § 31, stk. 5, om, at mindre selskaber kan lade revisionsudvalgets opgaver udføre af den samlede bestyrelse, er en gennemførelse af den tilsvarende bestemmelse i 8. direktiv. Den foreslåede regel er et udtryk for en minimumsimplementering, og man har i den forbindelse ikke ønsket at stille strengere krav til de mindre virksomheder, end der følger af direktivet.

Det fremgår af bemærkningerne, jf. EU-henstillingen, at man ikke betragtes som uafhængig, hvis man repræsenterer en kontrollerende aktionærs interesser. Fortolkningen af begrebet "kontrollerende aktionær" bør følge de almindelige selskabsretlige definitioner og afgrænsninger. Bemærkningerne bør derfor ikke tilpasses i relation til dette spørgsmål

Direktivets mulighed for at vælge eksterne medlemmer til revisionsudvalget er ikke medtaget i lovforslaget, da den foran nævnte EU-henstilling tager udgangspunkt i, at udvalget er nedsat af bestyrelsen for at effektivisere bestyrelsens arbejde og beslutninger. Bestyrelsen bevarer det fulde ansvar for de beslutninger, der træffes på grundlag af indstilling fra revisionsudvalget. I bestyrelser med få medlemmer kan udvalgets opgaver ifølge henstillingen udøves af bestyrelsen. I den danske ledelsesmodel med en bestyrelse valgt af generalforsamlingen vil det derfor ikke være hensigtsmæssigt, hvis nogle medlemmer i revisionsudvalget er udpeget af generalforsamlingen, mens andre er udpeget af bestyrelsen

De særlige ansvarsforhold for bestyrelsesmedlemmer med specifik sagkundskab tydeliggøres i bemærkningerne.

Lovforslagets tekst vil blive ændret, således at det fremgår, at børsnoterede investeringsforeninger og specialforeninger ikke er omfattet af reglerne om revisionsudvalg, da det ikke har været hensigten, at disse foreninger skulle være omfattet af reglerne om revisionsudvalg.

3.6. Offentligt tilsyn m.v. (forslagets §§ 32-50)

3.6.1. Revisortilsynet (forslagets §§ 34-36)

3.6.1.1. Revisortilsynets virksomhed (forslagets § 34)

Dansk Erhverv støtter, at det fremover er Revisortilsynet, der udpeger og indgår aftaler med kvalitetskontrollanterne om gennemførelse af en konkret kvalitetskontrol. Foreningen af Danske Revisorer (FDR) finder derimod dette betænkeligt, ligesom foreningen mener, at faktureringen til Revisortilsynet er betænkelig.

FSR har anført, at det ikke fremgår af lovforslagets ikrafttrædelsesbestemmelser, hvordan loven forholder sig i forhold til den kvalitetskon-

trol, som iværksættes i foråret 2008 i henhold til den gældende revisorlov.

Kommentar

Ved implementeringen af 8. direktiv er det nødvendigt at organisere kvalitetskontrollsystemet på en måde, så der ikke er risiko for urimelig påvirkning fra revisorer og revisionsvirksomheder. Det er derfor nødvendigt med en procedure, der sikrer uafhængighed i forbindelse med udvælgelsen og betalingen af kontrollanten. Dette formål opfylder den i forslaget valgte struktur, hvor Revisortilsynet står for udvælgelsen og faktureringen.

Den kvalitetskontrol, som iværksættes i henhold til den gældende revisorlov, gennemføres i henhold til den lov, der er gældende på tidspunktet for udtrækning af de virksomheder, som skal kontrolleres. Dvs. at den kvalitetskontrol som iværksættes ved udtrækning af virksomheder pr. 1. marts 2008, gennemføres efter den nugældende revisorlov. Der vil blive indsat en overgangsbestemmelse i lovforslaget.

3.6.1.2. Kvalitetskontrollanter (forslagets § 35)

FSR, Dansk Erhverv og DI finder, at det i de tilfælde, hvor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vælger at udpege andre end revisorer til at udføre en konkret kvalitetskontrol, er af afgørende betydning, at kvalitetskontrollen i sådanne tilfælde udføres sammen med en revisor, og at dette bør skrives ind i loven.

DI ser endvidere gerne tilføjet, at erklæringer, der er afgivet af kvalitetskontrollanter, der er revisorer, er omfattet af § 1, stk. 2.

Kommentar

Det er præciseret i bemærkningerne til loven, at når en ikke-revisor udpeges som kontrollant, er det udgangspunktet, at kontrollen udføres sammen med en revisor, og det afgørende er, at teamet som helhed besidder de kompetencer, der er nødvendige for at foretage den konkrete kontrol. Der kan imidlertid 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. Bestemmelsen indebærer også, at der i helt konkrete tilfælde

f.eks. kan blive tale om anvendelse af kontrollanter fra det norske eller svenske tilsyn.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at en erklæring, som afgives af en kvalitetskontrollant, der er revisor, er omfattet af § 1, stk. 2.

3.6.2. Undersøgelser (forslagets §§ 37-42)

Dansk Erhverv, DI, FRR, FSR, Statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet (SØK), lektor Lars Kiertzner, AAU og Revisorkommissionen har bemærkninger til forslagets bestemmelser om undersøgelsesinstituttet.

Organisationerne anfører, at det er essentielt, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som tilsynsmyndighed alene iværksætter en undersøgelse, såfremt der er tale om helt særlige tilfælde, herunder at undersøgelsen sker på baggrund af en reel mistanke. Endvidere bemærkes det, at det er essentielt, at de retssikkerhedsmæssige krav bliver overholdt, herunder at der ikke udleveres oplysninger, der falder ind under forretningshemmeligheder.

Lektor Lars Kiertzner, AAU, anfører, at det er betænkeligt, at en undersøgelse kan iværksættes på baggrund af ”omtale i medierne”. Han forslår videre, at undersøgelseskompetencen placeres hos Revisortilsynet i stedet for hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, idet han betvivler, at det vil være muligt at ansætte medarbejdere, der har tilstrækkelig erfaring til at kunne gennemføre sådanne undersøgelser.

SØK anfører, at det bør overvejes, hvorvidt det bør fremgå af lovteksten, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bør underrette politiet, såfremt denne under en iværksat undersøgelse får en konkret mistanke om, at der er begået et strafbart forhold, herunder også mistanke om overtrædelse af straffeloven.

Justitsministeriet har henvist til, at lovforslaget bør tage højde for Retsikkerhedskommissionens vurderinger, og at kravet om retskendelse som betingelse for at foretage undersøgelse af en revisionsvirksomhed bør udgå.

Kommentarer

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens mulighed for at iværksætte en undersøgelse skal sammen med Revisortilsynets periodiske kvalitetskontrol medvirke til at sikre kvaliteten af revisorernes arbejde. I modsætning til Revisortilsynets periodiske kontrol, er iværksættelse af en undersøgelse ad hoc ved indikation af, at revisorlovgivningen er eller vil blive overtrådt. Endvidere kan styrelsen blive anmodet om af en udenlandsk myndighed at gennemføre en undersøgelse.

Det følger af bemærkningerne til forslagets §§ 37 og 38, at iværksættelse og fortsættelse af undersøgelser er underlagt de krav, der følger

af lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter (retssikkerhedsloven). Der vil blive foretaget præcisering i forslaget bemærkninger om styrelsens iværksættelse og gennemførelse af en undersøgelse i relation til retssikkerhedslovens bestemmelser.

For så vidt angår forretningshemmeligheder understreges det, at styrelsen er underlagt en skærpet tavshedspligt i henhold til forslaget § 48.

Lovforslaget justeres, således at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har adgang til at foretage undersøgelser af revisionsvirksomheder mod fremvisning af behørig legitimation men uden forudgående indhentelse af en retskendelse. Samtidig præciseres det, at såfremt der opstår konkret mistanke om, at der er begået et strafbart forhold, vil sagen blive overdraget til politiet i overensstemmelse med retsplejelovens regler, som det fremgår af retssikkerhedslovens § 9.

Det skal ses i lyset af, at Retssikkerhedskommissionens betænkning nr. 1428/2003 fastslår, at krav om retskendelse ikke indebærer nogen reel retssikkerhedsmæssig gevinst, idet retssikkerhedsloven i forvejen giver en tilstrækkelig beskyttelse af de involverede parter. Der findes i den gældende lovgivning omkring 200 love og bekendtgørelser, der indeholder bestemmelser, som giver hjemmel til uden forudgående retskendelse - men med respekt af retssikkerhedslovens regler - at foretage kontrolbesøg, herunder bl.a. på fødevarer-, beskæftigelse, miljø og skattemrådet.

Det præciseres endvidere, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved foretagelse af en undersøgelse ude hos en revisionsvirksomhed skal følge retssikkerhedslovens regler. Det betyder blandt andet, at en række af forvaltningslovens regler om partsaktindsigt, begrundelse og klagevejledning finder anvendelse, ligesom den bevirker, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal give den pågældende revisionsvirksomhed forudgående underretning om en forestående undersøgelse.

3.6.3. Revisornævnet (forslagets §§ 43-47)

I henhold til bestemmelserne i forslaget § 44, stk. 2 og 4, kan Revisornævnet begrænse en revisors eller en revisionsvirksomheds adgang til at udøve lovpligtig revision eller frakende godkendelsen. *Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer* foreslår, at bestemmelsen om at begrænse adgangen til at udøve lovpligtig revision udgår, således at alene muligheden for at frakende godkendelsen bibeholdes.

Disciplinærnævnet begrundet dette med, at adgangen til at udøve lovpligtig revision alene er en del af erklæringsområdet i § 1, stk. 2, og at det er vanskeligt at forestille sig, at Revisornævnet ville frakende en revisor eller en revisionsvirksomhed adgang til at udøve lovpligtig revi-

sion, men tillade pågældende fortsat at afgive andre erklæringer med sikkerhed efter § 1, stk. 2.

Kommentar

Muligheden for at begrænse retten til at udøve lovpligtig revision er videreført fra den gældende revisorlov. Som det anføres af Disciplinærnævnet, kan det være vanskeligt at forestille sig, at Revisornævnet skulle begrænse en revisors eller en revisionsvirksomheds adgang til at udøve lovpligtig revision og samtidig tillade, at de pågældende fortsat afgiver andre erklæringer med sikkerhed. Disciplinærnævnets forslag vil derfor blive fulgt, således at ordene ”begrænse adgangen til” udgår af bestemmelserne.

3.6.4. Tavshedspligt og udveksling af oplysninger (§ 48)

Datatilsynet har bemærkninger til forslagets bestemmelser om tavshedspligt og udveksling af oplysninger.

Datatilsynet anfører, at det bør præciseres, hvorvidt forslagets § 48, stk. 1, i forhold til videregivelse af følsomme oplysninger (persondatalovens (PDL) §§ 7 og 8) tænkes at gå forud for PDL.

Datatilsynet bemærker videre, at der i forslaget er givet mulighed for, at oplysninger, der er indhentet af revisorer, vil kunne blive videregivet til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til brug for en undersøgelse. Tilsynet påpeger, at PDL § 5, stk. 2, sætter grænser for en senere behandling af allerede indhentede oplysninger, herunder at en senere behandling ikke må være uforenelig med det formål, hvormed oplysninger oprindeligt er indhentet. Datatilsynet foreslår, at det i bemærkningerne præciseres, at revisor/revisionsvirksomheder alene kan videregive oplysninger, der er nødvendige for styrelsen.

I forslaget er der givet mulighed for, at oplysninger kan gives videre til andre myndigheder i Danmark. Endvidere er der givet mulighed for, at videregive oplysninger til tilsynsmyndigheder såvel inden for Europa som i tredjelande. *Tilsynet anfører, at det bør præciseres, hvorvidt dette er i overensstemmelse med PDL § 5, stk. 2, ligesom det bør overvejes, hvorvidt der i § 8, stk. 2, nr. 3, er mulighed for at give oplysninger videre til andre end danske myndigheder.*

Tilsynet understreger endvidere, at der kun må overføres oplysninger til et tredjeland, såfremt dette land sikrer et tilstrækkeligt beskyttelsesniveau, jf. PDL § 27.

Tilsynet bemærker, at det ikke tydeligt fremgår, hvilke oplysninger, der kan blive offentliggjort efter forslagets § 41, herunder hvorvidt der vil blive tale om videregivelse af oplysninger om strafbare forhold. Det bør præciseres, hvorvidt der i bestemmelsen er foreslået en ringere retsstilling end den, der følger af PDL. Hvis dette er tilfældet henstiller tilsynet, at der foretages en vurdering i forhold til persondatadirektivet.

Kommentarer

Bemærkningerne præciseres, således at det fremgår, at § 48, stk. 1, i forhold til videregivelse af oplysninger omfattet af PDL §§ 7 og 8 følger reglerne i PDL.

Oplysninger, der er indhentet af revisor, kan videregives til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen samt andre offentlige myndigheder inden for rammen af PDL § 5, stk. 2, under forudsætning af, at formålet med den videre behandling ikke vil være uforeneligt med det formål, hvormed oplysningerne er indhentet. Det fremgår allerede af bemærkningerne, at styrelsen kan indhente "de nødvendige oplysninger", hvorfor der heri ligger en afgrænsning i forhold til uvæsentlige oplysninger.

Videregivelse af oplysninger til myndigheder inden for EU skal overholde reglerne i PDL. Lovens § 8, stk. 2, nr. 2, giver mulighed for at udveksle oplysninger om bl.a. strafbare forhold, såfremt videregivelsen sker til varetagelse af private eller offentlige interesser, der klart overstiger hensynet til de interesser, der begrunder hemmeligholdelse, herunder hensynet til den, oplysningen vedrører. Dette vil blive præciseret i bemærkningerne.

Det følger af det nye 8. direktiv, at videregivelse af oplysninger skal ske i overensstemmelse med reglerne for videregivelse af personoplysninger til tredjelande.

Forslagets § 41 om offentliggørelse af resultater af en undersøgelse præciseres, således at det klart fremgår, hvilke oplysninger, der vil kunne fremgå.

3.6.5. Finansiering (forslagets § 50)

FRR, Foreningen Danske Revisorer (FDR) og Dansk Erhverv kan ikke støtte, at omkostningerne til det offentlige tilsyn med revisorerne skal afholdes af revisorerne. FDR mener, at revisorerne kun skal finansiere de direkte omkostninger til tilsynet og ikke det offentliges investeringer i nye edb-systemer.

Kommentar

Etableringen af et offentligt tilsynssystem er et krav, der følger af 8. direktivs artiklerne 30, 32 og 33. Tilsynet skal kunne foretage egne, egentlige undersøgelser hos revisorerne og revisionsvirksomhederne med henblik på at forebygge og rette utilstrækkelige revisioner. Der er således tale om en ny ydelse til revisorerne, der skal styrke kvaliteten af den lovpligtige revision og derved medvirke til at sikre tilliden til selskabers års- og koncernregnskaber.

Det er revisorerne som stand, der får fuldt udbytte af de nye tilsynsbestemmelser, og det er derfor naturligt, at revisorerne selv betaler de omkostninger, der er knyttet til driften heraf. Som det fremgår af be-

mærkningerne vil omkostningerne blive opkrævet én gang årligt, og betalingerne vil aldrig kunne overstige udgifterne til driften af tilsynet. Det bemærkes, at udbygningen af styrelsens edb-system er en nødvendig forudsætning for udøvelsen af tilsynet.

3.7. Klageadgang (forslagets § 52)

Advokatrådet anfører, at det bør overvejes at indsætte en mulighed for domstolsprøvelse i de situationer, hvor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i medfør af forslagets § 8, stk. 2, kan fratage en revisor godkendelse - enten fordi revisor nægter at undergive sig reglerne om kvalitetskontrol, eller fordi revisor ikke opfylder kravene til efteruddannelse. Herved vil bestemmelsen blive parallel til stk. 1, om fratagelse pga. gæld til det offentlige, der kan prøves ved domstolene. Det er Advokatrådets opfattelse, at styrelsens afgørelser efter stk. 2 ellers vil blive endelige.

Kommentar

Bestemmelsen i § 8, stk. 2, nr. 1, om fratagelse pga. nægtelse af kvalitetskontrol svarer helt til bestemmelsen i den gældende lovs § 6. Stk. 2, nr. 2, om fratagelse pga. manglende efteruddannelse er ny. For begge bestemmelser vedkommende gælder, at det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der beslutter, om betingelserne for fratagelse er til stede. Styrelsens afgørelser vil kunne indbringes for Erhvervsankenævnet, jf. § 51, og styrelsens afgørelser vil således ikke være endelige, men kunne prøves ved et ankenævn, der har en dommer som formand. Erhvervsankenævnets afgørelser kan indbringes for domstolene.

3.8. Afskedigelse af revisor (forslagets §§ 57-60)

FSR savner eksempler på, hvilke forhold, der kan begrunde afsættelse af revisor, og hvad konsekvenserne er, hvis begrundelsen ikke er acceptabel.

Kommentar

De foreslåede bestemmelser er en implementering af artikel 38 i det ny 8. direktiv om loypligt revision, hvorefter medlemsstaterne skal sikre, "at revisorer eller revisionsfirmaer kun kan afskediges, hvis dette kan begrundes. Meningsforskelle vedrørende regnskabsmæssig behandling eller revisionsprocedurer kan ikke begrunde afskedigelse." Baggrunden for bestemmelsen er, at virksomhederne ikke kan lægge et urimeligt pres på revisor og true med afskedigelse, hvis revisor ikke efterkommer virksomhedens ønsker. Det fremgår således direkte af bemærkningerne til forslaget, at uenighed om regnskabsmæssige forhold eller revisionsprocedurer ikke kan begrunde afskedigelse.

En positiv angivelse med eksempler kunne føre til en utilsigtet indgriben i generalforsamlingens kompetence. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med forslagene om, at såvel virksomheden og revisor skal indsende en fyldestgørende forklaring til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvis afskedigelse sker før hvervets udløb. Herved sikres det, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bliver bekendt med, at en årsrapport fra en virksom-

hed kan være behæftet med større risiko for fejl, og kan tage dette forhold i betragtning i forbindelse med styrelsens regnskabsundersøgelser, herunder den regnskabskontrol, der gennemføres af børsnoterede virksomheders årsrapporter.

Lovligheden af en generalforsamlings beslutninger kan altid prøves ved domstolene. Det gælder således også generalforsamlingens beslutning om at afskedige revisor. Der er ikke med forslaget tiltænkt ændringer heri.

4. Andet

Umiddelbart efter at forslaget til ny revisorlov blev sendt i høring, blev ligeledes et forslag til ændring af årsregnskabsloven sendt i høring. I forslaget til ændring af årsregnskabsloven foreslås bl.a., at ledelsesberetningen ikke længere skal være omfattet af revisionspligten. I stedet skal revisor afgive en udtalelse om, hvorvidt oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab. Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår bl.a., at det vil være naturligt at behandle revisors udtalelse i den nye erklæringsbekendtgørelse med tilhørende vejledning, der skal udstedes i medfør af den kommende nye revisorlov.

Ændringen kom først på plads så sent, at det ikke var muligt at tilrette forslaget til ny revisorlov, forinden dette blev sendt i høring. Som følge af forslaget til ændring af årsregnskabsloven vil det derfor blive foreslået at foretage følgende ændringer i forslaget til ny revisorlov:

1) § 1, stk. 2, affattes således:

”Stk. 2. Loven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, **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.”

I bemærkningerne til bestemmelsen vil det blive tilføjet, at bestemmelsen også skal regulere revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, herunder at forslaget er en konsekvens af den foreslåede ændring i 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. Endeligt vil det blive indsat, at det fremover vil 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.”

2) § 16, stk. 3, affattes således:

”Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om etik, for udførelse af revisionsopgaver samt for revisors afgivelse af revisionspåtegninger, **herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven**, og andre erklæringer med sikkerhed. Styrelsen kan endvidere bestemme, at revisorer og revisionsvirksomheder skal benytte digital signatur eller en tilsvarende elektronisk signatur i forbindelse med udøvelsen af opgaver, der er omfattet af § 1, stk. 2.”

Bemærkningerne vil blive udbygget med tekst fra bemærkningerne fra årsregnskabsforslaget, hvoraf det bl.a. fremgår, 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 til at udfylde lovens krav i relation til revisors gennemgang af ledelsesberetningen, hvor denne ikke revideres. Standarden stiller bl.a. krav til revisors rapportering af resultatet af gennemgangen af ledelsesberetningen.

Det vil desuden være naturligt i forbindelse med udarbejdelse af den nye erklæringsbekendtgørelse med tilhørende vejledning, der skal udstedes i medfør af den kommende nye revisorlov – jf. forslag til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder m.v. - at behandle revisors udtalelse om gennemgangen af ledelsespåtegningen samt dennes eventuelle konsekvenser for revisors erklæring om års- og koncernregnskabet. 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 til at udfylde lovens krav i relation til revisors gennemgang af ledelsesberetningen, hvor denne ikke revideres. Standarden stiller bl.a. krav til revisors rapportering af resultatet af gennemgangen af ledelsesberetningen.

3) Andre ændringer:

Lovforslaget indeholder flere steder udtrykket ”revisionspåtegning på årsrapporter”. Som følge af, at hele årsrapporten ikke længere omfattes af revisionspligten efter årsregnskabsloven, er det fundet mest hensigtsmæssigt, at erstatte begrebet ”årsrapport” med ”årsregnskab m.v”.

5. De hørte parter

Advokatrådet, Amdrårådsforeningen i Danmark, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Arbejdsmarkedets Tillægspension, Beskæftigelsesministeriet, Børsmæglerforeningen, Copenhagen Business School, CIRIUS, 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 Andelsselskaber, Danske Regioner, Datatilsynet, De Samvirkende Købmandsforeninger (DSK), Den Danske Finansanalytikerforening, Den Danske Fondsmæglerforening, Det Kooperative Fællesforbund, Det Økonomiske Råds Sekretariat, Disciplinærnevnet 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, Sammenslutningen Danske Andelskasser, Skatteministeriet, Statsadvokaturen for særlig økonomisk kriminalitet, Statsministeriet, Syddansk Universitet, Transportministeriet, Udenrigsministeriet, Undervisningsministeriet, Velfærdsministeriet, Værdipapircentralen, Aalborg Universitet, Aarhus Universitet.

Der er herudover modtaget høringssvar fra:

Komitéen for god Selskabsledelse og Dansk Investor Relations Forening.