

**Revisorkommissionens redegørelse til brug for  
overvejelser om ændring af  
revisorlovgivningen**

**Maj 1999**

# INDHOLDFORTEGNELSE

## 1. Baggrund

- 1.1 Indledning s. 3
- 1.2 Revisorkommissionens medlemmer s. 4

## 2. Internationale perspektiver s. 5

## 3. Kommissionens overvejelser

- 3.1. Revisorlovgivningens systematik s. 6
- 3.2. Revisors virksomhed s. 6
- 3.3. Obligatorisk kvalitetskontrol s. 8
- 3.4. Revisors uafhængighed s. 8
- 3.5. Revisors ejerforhold s. 9

## 4. Kommissionens forslag

- 4.1. Udkast til lov om ændring af lov om statsautoriserede revisorer s.10
- 4.2. Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser s.14
- 4.3. Revisorkommissionens udkast til ny lov om statsautoriserede revisorer s.19

## 5. Notater

- 5.1. Fremmed ret s.29
  - 5.1.1 Regler om revisionsvirksomheders ejerskab s.29
  - 5.1.2 Regler om tilladte organisationsformer s.31
  - 5.1.3 Mulige samarbejdsformer med andre erhverv s.32
- 5.2. Erhvervsservice s.33
- 5.3. Kvalitetskontrol s.35
- 5.4. Partnerselskaber s.36

## Bilag:

- A. Lov om statsautoriserede revisorer, lovbekendtgørelse nr. 501 af 30. juni 1998
- B. Lov om registrerede revisorer, lovbekendtgørelse nr. 502 af 30. juni 1998
- C. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer's notat af den 16. april 1999 vedr. "Forbudet mod at statsautoriserede revisorer tager ansættelse hos registrerede revisorer"
- D. Foreningen Registrerede Revisorer FRR's notat af den 6. april 1999 vedr. "Revisorkommissionen – arbejdet med ændringer af revisorlovgivningen"
- E. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens kommissorium

# 1. Baggrund

## 1.1 Indledning

I september 1993 afgav Revisorkommissionen sin betænkning om revisorlovgivningen (Bet. nr. 1254/1993). På grundlag af betænkningen gennemførtes i 1994 en række ændringer i lovgivningen om statsautoriserede og registrerede revisorer. Ved lovændringen indsattes et nyt kapitel i loven, der angav rammerne for revisors virksomhed, og i den forbindelse indførtes i loven betegnelsen "offentlighedens tillidsrepræsentant" som et centralt begreb til forståelse af revisors virksomhed. Yderligere justeredes den gældende lovgivning i lyset af et politisk krav om opstramning af lovgivningen. Lovændringerne skete til dels på grund af en række økonomiske sammenbrud inden for dansk erhvervsliv, der rejste spørgsmål om revisionens effektivitet. Det er Kommissionens opfattelse, at ændringerne har fungeret hensigtsmæssigt.

Baggrunden for, at Revisorkommissionen på ny har taget spørgsmålet om revision af lovgivningen op, er at der i lyset af en række ændringer i samfundet i de forløbne år er behov for en lempelse af en række af de begrænsninger, som lovgivningen indeholder, når det gælder omfanget af revisors og revisionsfirmaers virksomhed m.v.

Revisorkommissionen har dels i en række arbejdsgrupper dels i samlede møder drøftet mulige ændringer af loven. Disse drøftelser har især koncentreret sig om tre hovedemner. Det første af disse er bestemmelsen i lov om statsautoriserede revisorer § 6a og lov om registrerede revisorer § 4a, der angiver rammerne for revisors virksomhed. De to andre områder har væsentligst været lov om statsautoriserede revisorer § 10 og lov om registrerede revisorer § 6a, om uforeneligheden af revisorhvervet med en række andre former for beskæftigelse samt lov om statsautoriserede revisorer § 11 og lov om registrerede revisorer § 6b om revisor og revisorvirksomhedens ejerforhold.

Det er og har været et grundsynspunkt for Revisorkommissionen, at der ikke bør gennemføres lovændringer, der kan true revisors uafhængighed, der må anses som grundpillen i revisorvirksomheden. På den anden side er Kommissionen opmærksom på, at samfundsudviklingen har medført, at revisor må påtage sig et stadigt stigende antal rådgivningsopgaver. At finde den rette balance mellem revisors stilling som "offentlighedens tillidsrepræsentant" og ønsket om, at der ikke lægges unødige bånd på revisors virksomhed inden for et stadig bredere kompetenceområde har i særlig grad været genstand for Revisorkommissionens overvejelser. Sikringen af revisors uafhængighed var en vigtig drivkraft bag lovændringerne i 1994, og for Revisorkommissionen står fastholdelsen af revisors uafhængighed som en helt afgørende værdi, der må være ledende i det fortsatte lovarbejde.

Kommissionen har overvejet ændringer i såvel loven om statsautoriserede revisorer som loven om registrerede revisorer. Af praktiske grunde henvises til loven om statsautoriserede revisorer. Ændringer i lov om statsautoriserede revisorer vil som en konsekvens medføre ændringer i de tilsvarende bestemmelser i lov om registrerede revisorer.

Foreningen Registrerede Revisorer FRR er kommet med en række ændringsforslag som Kommissionen ikke har haft mulighed for at drøfte. Forslagene er vedlagt som Bilag D.

## **1.2 Revisorkommissionens medlemmer**

Revisorkommissionen har ifølge lov om statsautoriserede revisorer §4, stk. 2, som opgave at bistå Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med administration af lov om statsautoriserede revisorer og af lov om registrerede revisorer.

Kommissionen består foruden af en formand af 10 andre medlemmer, hvoraf 3 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 registrerede revisorer, 2 forretningskyndige, 2 særligt sagkyndige med hensyn til henholdsvis skatteret og skifteret, og 1 skal have nationaløkonomisk kundskab.

Revisorkommissionens medlemmer er som følger:

- Professor dr.jur. et phil. Ditlev Tamm (Formand)
- Statsautoriseret revisor J.E. Hviid-Nielsen
- Statsautoriseret revisor Jørgen Frank Jakobsen
- Statsautoriseret revisor Arne Nielsen
- Registreret revisor Steffen Buhl Dinesen
- Registreret revisor Ejler Schütt
- Adm. direktør Johannes Frandsen
- Direktør Niels Erik Drøhse
- Civildommer Thorkild Bendsen
- Retspræsident Erik S.M. Hansen
- Professor Birgit Grodal

Fuldmægtig Liselotte Bang og fuldmægtig Fatima El-azm Krag, fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, har fungeret som Kommissionens sekretariat.

## 2. Internationale perspektiver

I udlandet føres lige som i Danmark en intens debat om revisors stilling, hans uafhængighed og i de senere år ikke mindst om revisors mulighed for samarbejde med andre erhvervsgrupper, der udfører rådgivningsfunktioner. I flere lande foregår et nært samarbejde mellem revisorer og advokater i den form, at revisionsfirmaer er ejere af advokatfirmaer. Udviklingen har de fleste steder medført en koncentration af revisionsvirksomheder i store enheder, der i størrelse langt overgår selv store advokatvirksomheder. Til større revisionsvirksomheder er knyttet en bred vifte af rådgivere, således jurister, aktuarer, ingeniører og miljøeksperter m.v. Det betyder, at revisionsvirksomhederne er i stand til at tilbyde rådgivning inden for en række områder, der rækker ud over den traditionelle revision. Der tales om multi-disciplinary partnerships (MDP), der samler en række forskellige rådgivningsydelser i et firma eller et nært samarbejde mellem flere.

I dansk revisorlovgivning er sat visse grænser for denne rådgivnings omfang, og både retsplejelovens regler om advokatvirksomhed og reglerne om revisionsvirksomheders ejerformer forhindrer, at revisionsvirksomheder tillige f.eks. driver advokatvirksomhed. I andre lande er barriererne mellem revisions- og advokatvirksomheder i højere grad blevet nedbrudt.

Det er et kendetegn for revisorbranchen, og det påpeges fra flere sider, at konkurrencen om selve revisionsydelsen er blevet så hård, at den ofte kun med vanskelighed kan udføres på tilstrækkelige gode forretningsmæssige betingelser. Derved opstår et behov for anden indtjening for at sikre erhvervet og ydelsens kvalitet.

På denne baggrund aktualiseres i høj grad hele spørgsmålet om omfanget af revisors rådgivningsvirksomhed og grænserne for denne. Set i et internationalt perspektiv er de danske regler ganske restriktive. Det modsvares af revisors særlige status som "offentlighedens tillidsrepræsentant". En alt for høj grad af liberalisering vil kunne svække revisors uafhængighed og dermed gøre billedet af revisor som "offentlighedens tillidsrepræsentant" mere uklart.

På den anden side er der også på grundlag af de internationale erfaringer og den internationale konkurrence et behov for at fastlægge rammerne om danske revisors virksomhed på en sådan måde, at de ikke unødigt hæmmes i den internationale konkurrence. Dette hensyn taler for, at der gives revisorer et større råderum under forudsætning af, at revisors uafhængighed ikke bringes i fare, og at de nødvendige sikkerhedsforanstaltninger kan iagttages.

Revisorkommissionen har indhentet oplysninger om lovreglerne i andre lande, som i det omfang, de kan anses at have betydning for diskussionen om dansk lovgivning om revisorer, er refereret i det følgende, se afsnit 5.1.

### **3. Kommissionens overvejelser**

I et notat af 25. februar 1999 om ændring af revisorlovgivningen anmodede Erhvervs- og Selskabsstyrelsen Revisorkommissionen om at overveje en ændring af den gældende lovgivning. I notatet peges på tre "hovedområder", hvor ændringer kan overvejes. Som særlig påtrængende anses ændringer, der gør det muligt at udvide området for såvel revisors personlige som revisorfirmaernes virksomhed. Herudover peges på et eventuelt behov for ændring af revisorlovgivningens regler om revisors privatøkonomiske forhold, begrænsningerne i revisors adgang til indtjening fra samme kunde, krydsende revision m.v.

#### **3.1. Revisorlovgivningens systematik**

I Bet. 1254/1993 rejste Revisorkommissionen spørgsmålet, om en gennemgang af revisorlovgivningen burde munde ud i et forslag om helt nye love. Af tidsmæssige grunde valgte man, ved lovændringer i 1994 og senere at bibeholde revisorlovgivningens systematik, selv om denne som følge af de mange ændringer og indskud måtte anses som mindre hensigtsmæssig.

Revisorkommissionen har atter overvejet behovet for en ændring af systematikken således, at en række senere bestemmelser, som f.eks. den vigtige § 6a i lov om statsautoriserede revisorer (§ 4a i lov om registrerede revisorer), kan tillægges egne §-numre, og således at der tilvejebringes en ny og mere naturlig ordning af bestemmelserne. Kommissionen er nået til den konklusion, at en gennemgribende revision af lovens systematik måtte anses som hensigtsmæssig. Efter Kommissionens opfattelse bør lovene således indledes med de almindelige bestemmelser om revisors virksomhed, derefter følger bestemmelser om beskikkelse af revisorer. Revisors uafhængighed gøres til genstand for et selvstændigt kapitel, og der indsættes et selvstændigt kapitel om revisionsvirksomheder. Kapitlerne om klageadgang og straf er sammenfattet i et kapitel, det samme gælder for kapitlerne om frister og ikrafttrædelsesbestemmelser.

#### **3.2. Revisors virksomhed**

Et hovedpunkt i forbindelse med Revisorkommissionens drøftelser, der ledte frem til lovændringen i 1994, var revisors virksomhed. Rammerne for denne er fastsat i loven om statsautoriserede revisorer § 6a (§ 4a i lov om registrerede revisorer), hvorefter revisors virksomhed omfatter "revision af regnskaber m.v. samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder". Kommissionen har drøftet de bånd, denne formulering lægger på revisorerhvervet i lyset af udviklingen i erhvervet i de senere år. Et hovedsynspunkt i den forbindelse har været, at opbygningen af store revisionsvirksomheder har betydet, at der her ofte rådes over en faglig kompetence, der rækker langt ud over den enkelte revisors.

Revisorkommissionen har på dette grundlag drøftet en ændret formulering af grundbestemmelsen om revisors virksomhed og forslår i den forbindelse en forenkling, således at der alene peges på "revision, rådgivning og assistance i forbindelse hermed" som hovedområderne for revisors virksomhed. Det forudsættes således ikke længere, at rådgivningen knytter sig til revision, men også rådgivning ud over denne ramme kan omfattes af revisors virksomhed. Den enkelte revisor er naturligvis begrænset af sin egen kompetence, men denne formulering gør det muligt for revisionsvirksomheder at yde rådgivning inden for et bredere felt, såfremt virksomheden råder over den fornødne ekspertise. Kommissionen har således ikke i forbindelse med revisors virksomhed sondret mellem den enkelte revisor og revisionsfirmaet. Begrænsningen for den enkelte revisor følger af kravet om, at revisor kun udøver revisorvirksomhed inden for rammerne af sin kompetence. Det forudsættes, at rådgivning kan ydes på en sådan måde, at revisors uafhængighed

og egenskab af ”offentlighedens tillidsrepræsentant” i forbindelse med regnskabsaflæggelse ikke bringes i fare.

Med ordene "rådgivning og assistance i forbindelse hermed" er sat en ydre grænse for revisionsfirmaets virksomhed, der bl.a. udelukker visse former for erhvervsvirksomhed, således egentlig produktionsvirksomhed eller virksomhed, hvor revisionsvirksomheden er beslutningstager, sml. nærmere nedenfor i bemærkningerne til lovforslagets § 1.

Den valgte formulering gør det også muligt for revisor og revisionsfirmaer at yde bistand i forbindelse med selskabsstiftelse, generationsskifte m.v. samt i det omfang kompetencen foreligger i forbindelse med kontraktsaffattelse, vedtægtsændringer o.l.

Afgrænsningen af revisorers og advokaters arbejdsområder har tidligere været genstand for drøftelse mellem Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Advokatrådet. I 1982 offentliggjordes en fælleserklæring herom, der som almindeligt princip fastslog: "For så vidt angår juridisk rådgivning og bistand henhører dette under advokaternes arbejdsområde, medens fastlæggelsen af indholdet af de bestemmelser, der angår regnskabsmæssige forhold, henhører under de statsautoriserede revisorers arbejdsområde". Det præciseres, at dette for den statsautoriseret revisors vedkommende indebærer, at denne "hvor der foreligger spørgsmål med juridiske aspekter ud over de rent regnskabsretlige og specifikke dertil knyttede skatteretlige spørgsmål, henviser til advokatbistand".

Med den udvidelse af revisors virksomhed inden for rådgivning, der er sket i de seneste år, må det anses som en naturlig del af revisors virksomhed, således som det også sker i praksis, at der ydes mere end blot regnskabsmæssig assistance i forbindelse med selskabsforhold, og også omfanget af revisors skatteretlige rådgivning bevæger sig ud over det til det regnskabsmæssige knyttede. Afgørende må være, at denne rådgivning knytter sig naturligt til revisors virksomhed, og det påhviler naturligvis revisor ikke at rådgive på områder, hvor kompetencen savnes. Egentlig juridisk bistand bør kun udøves af den, der har de dertil fornødne kvalifikationer. Med den øgede samfundsregulering og et deraf afledt rådgivningsbehov må det på den anden side antages, at en række rådgivningsområder og mere mekaniske funktioner som udfyldelse af anmeldelser m.v. står i en så fjern forbindelse med juraens kerneområder, at de må kunne varetages af andre end advokater eller uddannede jurister i øvrigt. I forhold til sin klient er revisor naturligvis til enhver tid selv ansvarlig for, at den fornødne kompetence er til stede, og revisor bør stedse være opmærksom på, om han i sin rådgivning bevæger sig ind på områder, der kræver egentlig juridisk ekspertise. Revisorkommissionen har haft anledning til at nævne spørgsmålet under et møde med repræsentanter for Advokatrådet. En eventuel nærmere fastlæggelse af afgrænsningen mellem de to erhverv forudsætter formentlig en yderligere drøftelse, hvori de involverede parter inddrages.

Et andet område, hvor der har været behov for at give revisor et større råderum med hensyn til rådgivning og assistance, end den gældende lovgivning har givet mulighed for, er det såkaldte Erhvervsservicekoncept, hvor revisor bistår især mindre virksomheder med udøvelsen af en række administrative funktioner, jf. nf. afsnit 5.2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ved dispensation muliggjort revisors bistand på dette område. Efter Revisorkommissionens opfattelse vil sådan bistand i store træk kunne rummes inden for rammerne af lovgivningen med den foreslået nye formulering af området for revisors virksomhed.

I lyset af den udvidede virksomhedsbestemmelse stiller Kommissionen forslag om, at den gældende honorarbestemmelse ændres således, at honorarer for revisorers rådgivningsydelser ikke nødvendigvis skal afregnes på grundlag af timeforbrug.

### **3.3. Obligatorisk kvalitetskontrol**

Revisorer har ikke pligt til at være medlem af henholdsvis Foreningen af Statsautoriserede Revisorer eller Foreningen Registrerede Revisorer FRR. I Bet. 1254/1993 pegede Revisorkommissionen på, at en sådan pligt kun kunne indføres efter forhandling med de pågældende foreninger. Sådanne forhandlinger fandt ikke sted dengang.

En udvidelse af revisors arbejdsopgaver rejser imidlertid spørgsmålet om tilvejebringelsen af de nødvendige sikkerhedsforanstaltninger (safeguards). Inden for rammerne af revisorforeningerne er udviklet regler om obligatorisk kvalitetskontrol. Det er Kommissionens opfattelse, at uanset at der ikke stilles forslag om at gøre medlemskab af en revisorforening obligatorisk, er der dog behov for at kunne pålægge også statsautoriserede og registrerede revisorer, der ikke er medlemmer af foreningerne en pligt til at undergive sig kvalitetskontrol, og Kommissionen stiller derfor forslag om, at der skabes den fornødne lovhjælp, jf. nf. afsnit 5.3 og § 1, stk. 5.

### **3.4. Revisors uafhængighed**

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

Kravet om uafhængighed indebærer, at revisorhvervet ikke kan forenes med anden fast stilling. Kommissionen foreslår på dette punkt en præcisering, således at det klart fremgår af loven, at revisor ikke samtidig kan have fast stilling som underviser.

Et andet led i uafhængigheden er, at revisorhvervet er uforeneligt med anden erhvervsudøvelse. Revisorkommissionen har siden den seneste lovændring behandlet en række sager om revisorers adgang til at drive erhvervsvirksomhed i forbindelse med udlejning af fast ejendom. En række sager har drejet sig om den ejendom, hvorfra revisionsvirksomheden drives, derfor stiller Kommissionen forslag om, at der i loven indføres en bestemmelse om, at revisorer og revisionsvirksomheder må drive og eje ejendomsselskaber, der ejer og udlejer den ejendom, hvorfra revisionsvirksomheden drives.

I en række andre tilfælde har Kommissionen anbefalet dispensation fra lovens forbud mod, at revisor driver erhvervsvirksomhed som udlejer. Det er Kommissionens opfattelse, at der i disse tilfælde fortsat bør kunne gives dispensation. Kommissionen finder imidlertid ikke, at grænsen for den tilladte udlejningsvirksomhed kan fastlægges i en lovregel. Kommissionen er af den opfattelse, at der i et vist omend stadig begrænset omfang bør gives revisorer mulighed for at erhverve ejendomme med henblik på erhvervsmæssig udlejning, og vil være indstillet på at fastlægge grænsen på grundlag af prøvelse af konkrete sager herom.

Yderligere har Kommissionen behandlet en række sager om revisorers mulighed for at varetage bestyrelshverv. Kommissionen finder ikke anledning til at ændre lovens bestemmelse herom, hvorefter revisor ikke kan være bestyrelsesmedlem i erhvervsvirksomheder, mens der efter en



konkret vurdering kan gives dispensation, når der er tale om bestyrelsesposter i foreninger o.l., der udøver en mere begrænset erhvervsdrift.

Revisorkommissionen stiller forslag om, at ordlyden i §13 i lov om statsautoriserede revisorer (§ 7 i lov om registrerede revisorer) ændres, således at formuleringen bliver mere tidssvarende.

Kommissionen har ligeledes forslået at det præciseres, at revisor ikke må revidere et selskabs regnskaber, hvor en revisor, som er beskæftiget i samme selskab som den reviderende revisor, har mere end en ubetydelig økonomisk interesse.

Et særligt uafhængighedsproblem opstår i forbindelse med såkaldt "krydsende revision", hvorved to revisionsvirksomheder gensidigt reviderer hinandens regnskaber. Dette er efter kommissionens opfattelse omfattet af lovens 13, stk.1, nr. 6 om "andre omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed."

### **3.5. Revisors ejerforhold**

Revisors ejerforhold er et område, hvor der har været peget på et behov for ændringer af loven. I udlandet har store revisionsvirksomheder overtaget bl.a. advokatvirksomheder eller andre former for rådgivningsvirksomheder. I Danmark er overtagelse af advokatvirksomheder udelukket efter Retsplejelovens regler om advokatvirksomhed, idet kun advokater må eje en sådan virksomhed. Revisorkommissionen har ikke anset det for sin opgave inden for rammerne af den tid, der har stået til rådighed, at overveje behovet for regler om advokatvirksomheders ejerformer, der gør det muligt for revisionsvirksomheder at eje eller indgå i samarbejde med advokatvirksomheder. Revisorkommissionen har kort drøftet spørgsmålet med repræsentanter for Advokatrådet og herefter ikke fundet anledning til for tiden at gå videre med dette. Der foreslås derfor ingen ændring i den gældende bestemmelse om, at revisionsvirksomheder alene må eje revisionsvirksomheder og drive revisorvirksomhed.

Kommissionen foreslår, at der gives adgang til at optage andre end statsautoriserede revisorer som interessenter i revisionsfirmaer. Ligeledes er der åbnet mulighed for at drive revisionsvirksomhed som partnerselskab.

Det foreslås, at adgangen for andre end revisorer til at deltage som ejere i revisionselskaber begrænses til en tredjedel.

## **4. Kommissionens forslag**

### **4.1 Udkast til lov om ændring af lov om statsautoriserede revisorer.**

I lov om statsautoriserede revisorer jf. lovbekendtgørelse nr. 501 af 30. juni 1998 foretages følgende ændringer:

**1.** Kapitel 2 bliver herefter kapitel 1, kapitel 1 bliver herefter til kapitel 2, nyt kapitel 3, nyt kapitel 4, nyt kapitel 5, kapitel 3 bliver til kapitel 6, kapitel 3a og kapitel 4 bliver til kapitel 7.

**2.** I kapitel 1 affattes overskriften således: ”Statsautoriserede revisorers virksomhed”.

**3.** § 6a, stk. 1 ophæves og bliver til § 1, stk. 1, og affattes således:

”En statsautoriseret revisors virksomhed omfatter revision og rådgivning samt assistance i forbindelse hermed.”

**4.** § 6a, stk. 2 og 3 bliver til § 1, stk. 2 og 3.

**5.** I § 1 indsættes efter stk. 3 som nyt stykke:

”Stk. 4. En statsautoriseret revisor må ikke uden for sin revisorvirksomhed i forretningsforhold eller i andre forhold af økonomisk art udvise en adfærd, der er uværdig for en statsautoriseret revisor.”

**6.** I § 1 indsættes efter stk. 4 som nyt stykke:

”Stk. 5. En statsautoriseret revisor kan undergives kvalitetskontrol efter regler godkendt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.”

**7.** § 8 bliver til § 2.

**8.** § 6 a, stk. 4 bliver til § 2, stk. 3

**9.** § 12 bliver til § 3

**10.** I kapitel 2 affattes overskriften således: ”Beskikkelse som statsautoriseret revisor”.

**11.** § 1 bliver til § 4.

**12.** § 2 bliver til § 5.

**13.** § 3 bliver til § 6.

**14.** § 4 bliver til § 7.

**15.** § 7 bliver til § 8

**16.** § 9 ophæves

**17.** Som ny § 9 indsættes § 5

**18.** § 5a, stk. 1 bliver til § 10, stk. 1.

**19.** Efter § 10, stk. 1 indsættes som nyt stykke:

”Stk. 2 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan endvidere fratage en statsautoriseret revisor beskikkelsen, såfremt denne ikke lader sig undergive kvalitetskontrol jf. § 1, stk. 5.”

**20.** § 5a stk. 2 og 3 bliver til § 10 stk. 3 og 4.

**21.** § 6 bliver til § 11.

**22.** I kapitel 3 affattes overskriften således: ”Statsautoriseret revisors uafhængighed”.

**23.** § 10, stk. 1 bliver til § 12, stk. 1 som affattes således:

”Stillingen som statsautoriseret revisor kan ikke forenes med nogen stats- eller kommunal stilling eller anden fastlønnet stilling.”

**24.** § 10, stk. 2 bliver til nyt § 12, stk. 2.

Konsekvensændring

**25.** § 10, stk. 2, 2. pkt. bliver til nyt § 12, stk. 3.

**26.** § 10, stk. 3 bliver til § 12, stk. 4.

Konsekvensændring

**27.** § 10, stk. 4 og 5 bliver til § 12, stk. 5 og 6.

Konsekvensændring

**28.** § 13, stk. 1, nr. 1, 2 og 5 affattes således:

”Ingen statsautoriseret revisor må i sin virksomhed afgive erklæring, når:

- 1) den pågældende ved ansættelsesforhold, ved ægteskab, ved fast samlivsforhold, ved adoptiv- eller plejeforhold eller familieforhold i op- eller nedstigende linie eller i sidelinien så nært som søskendebørn er knyttet til den, som har begæret erklæringen, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller til personer som er ansvarlige for regnskabsførelsen,
- 2) den pågældende i tilfælde af, at erklæringen er begæret af erhvervsvirksomheder eller institutioner, eller revisionen ønskes udført hos disse, på nogen af de under 1) angivne måder er knyttet til medlemmer af vedkommende bestyrelse eller direktion eller til virksomhedens eller institutionens personer som er ansvarlige for regnskabsførelsen,

--

- 5) revisor, dennes ægtefælle, forældre eller børn eller den, som revisor lever sammen med i fast samlivsforhold, eller anden i den pågældende revisionsvirksomhed beskæftiget statsautoriseret eller registreret revisor, har mere end en ubetydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller der foreligger andre omstændigheder,”

**29.** I kapitel 4 affattes overskriften således: ”Statsautoriserede revisionsvirksomheder”.

**30.** § 11, stk. 1 bliver til § 14, stk. 1, som affattes således:

”Virksomhed som statsautoriseret revisor, jf. § 1, må kun udøves i form af enkeltmandsvirksomhed, interessentskab, aktie- eller anpartsselskab eller partnerselskab. Virksomheden må alene drive revisorvirksomhed og eje revisionsvirksomheder. Sådanne virksomheder betegnes statsautoriserede revisionsvirksomheder.”

**31.** § 14, stk. 2 affattes således:

”Stk. 2. Uanset bestemmelsen i stk. 1 må statsautoriserede revisorer og revisionsvirksomheder drive og eje ejendomsselskaber, der ejer den ejendom, hvorfra revisionsvirksomheden drives.”

**32.** § 11, stk. 2 bliver til § 14, stk. 3 og affattes således:

”Stk. 3. I interessentskaber skal mindst 2/3 af kapitalandelene og mindst 2/3 af stemmerne tilhøre statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionselskaber.”

**33.** § 11, stk. 3 bliver til § 14, stk. 4 og affattes således:

”Stk. 4. I aktieselskaber, anpartsselskaber og partnerselskaber skal flertallet af bestyrelsesmedlemmerne udgøres af statsautoriserede revisorer. Er anpartsselskabet uden bestyrelse, skal flertallet af direktionsmedlemmerne bestå af statsautoriserede revisorer. I partnerselskaber skal samtlige komplementarer være statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder.”

**34.** § 11, stk. 4 bliver til § 14, stk. 5 og affattes således:

”Stk. 5 Aktier og anparter samt interessentandele må alene ejes af

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

**35.** § 11, stk. 5 bliver til § 14, stk. 6 og affattes således:

”Stk. 6. De i stk. 5, nr. 3, 4, og 6 nævnte personer, der ikke er statsautoriserede revisorer, samt de stk. 5, nr. 5, nævnte foreninger må tilsammen højst eje 1/3 af aktie-, anparts- eller indskudskapitalen i selskabet og må tilsammen højst råde over 1/3 af stemmerettighederne.”

**36.** § 11, stk. 6 bliver til § 14, stk. 7.

Konsekvensændring

**37.** § 14, stk. 8 affattes således:

”Stk. 8. Såfremt der i interessentskaber, aktieselskaber, anpartsselskaber eller i partnerselskaber optages personer i ejerkredsen, der ikke er statsautoriserede revisorer, skal for disse tegnes forsikring af tilsvarende dækningsomfang som for de statsautoriserede revisorer. Dette gælder dog ikke for ejere omfattet af stk. 5, nr. 5 og 6.”

**38.** § 11, stk. 7 bliver til § 14, stk. 9.

## Konsekvensændring

**39.** § 11, stk. 8 bliver til § 14, stk. 10 som foreslås affattet således:

”Stk. 10. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udøvelse af revisorvirksomhed i selskabsform og i interessentskabsform, herunder regler om offentliggørelse af ejerforholdene i revisionsvirksomheder, om udøvelse af stemmeretten på aktierne eller anparterne i revisionsvirksomheden samt om afhændelse af en aktie eller anpart i tilfælde af en aktionærs eller en anpartshavers død eller deponering af beskikkelse.”

**40.** § 14, stk. 1 og stk. 2 bliver til § 15, stk. 1 og stk. 2.

**41.** § 14, stk. 3 bliver til § 15, stk. 3 affattes således:

”Stk. 3. Ej heller må statsautoriserede revisorer for udførelse af revision betinge sig et vederlag, hvis betaling eller størrelse gøres afhængig af et projekts gennemførelse, det økonomiske resultat eller andre økonomiske konsekvenser af arbejdet. Det samme gælder ved afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens egen brug.”

**42.** § 15 bliver til § 16.

**43.** I kapitel 5 affattes overskriften således: ”Bestemmelser vedrørende klageadgang og straf”.

**44.** § 15 a bliver til § 17.

**45.** § 16 bliver til § 18.

Konsekvensændring

**46.** § 17 bliver til § 19.

**47.** Kapitel 3 bliver til kapitel 6 med uændret titel.

**48.** § 18 bliver til § 20.

**49.** § 18 a bliver til § 21.

Konsekvensændring

**50.** § 18 b bliver til § 22.

**51.** § 18 c bliver til § 23.

**52.** § 19 bliver til § 24.

Konsekvensændring

**53.** § 19 a bliver til § 25.

Konsekvensændring

**54.** § 19 b bliver til § 26.

**55.** § 20 bliver til § 27.

Konsekvensændring

**56.** § 21 bliver til § 28.

Konsekvensændring

**57.** § 22 bliver til § 29.

**58.** § 22 a bliver til § 30.

Konsekvensændring

**59.** I kapitel 7 affattes overskriften således: ”Frister og Ikrafttrædelsesbestemmelser”.

**60.** § 22 b bliver til § 31.

**61.** § 23 bliver til § 32.

**62.** § 24 bliver til § 33.

## **4.2 Bemærkninger til lovudkastets enkelte bestemmelser**

### **Til nr. 3.**

Bestemmelsen er den centrale bestemmelse om revisorvirksomhed. Ved den ændrede formulering tilsigtes en udvidelse af revisors virksomhedsområde. I overensstemmelse med den udvikling, der er sket inden for erhvervet, er revision af regnskaber og rådgivning blevet sidestillet. Yderligere gives mulighed for at yde assistance i forbindelse med såvel revision som rådgivning.

Bestemmelsens formulering indebærer, at revisor kan beskæftige sig med områder indenfor revision og rådgivning i bredest muligt forstand, men ikke med anden virksomhed som salgs-, distributions- og produktionsvirksomhed m.v.

Når det gælder revision omfatter revisors virksomhedsområde såvel revision af regnskaber og andre økonomiske opgørelser som regnskabssystemer og forretningsgange. Revision kan således omfatte miljørevision og revision af tilsvarende opgørelser, eksempelvis grønne regnskaber, etiske regnskaber, vidensregnskaber, holistiske regnskaber, sociale regnskaber m.fl., da disse regnskabsformer indenfor de seneste år er blevet mere almindelige.

”Assistance i forbindelse hermed” omfatter både assistance i forbindelse med revision og assistance i forbindelse med rådgivning. Det indebærer, at revisor tillige kan beskæftige sig med opgaver, der ikke nødvendigvis er forbundet med revision af regnskaber i snæver forstand. I den forbindelse har der i de seneste år især været knyttet interesse til det såkaldte Erhvervsservicekoncept. Erhvervsservicekonceptet indebærer, at revisorer som serviceleverandører kan bistå særligt mindre virksomheder med udførelsen af en række administrative opgave, der efter deres indhold går ud over revision af regnskaber og rådgivning. For tiden tales i den forbindelse om nedenstående tre grundfunktioner, der knytter sig til administration af 1) løn og ansatte, 2) regnskab, omsætning og produktion og 3) etablering af virksomhed. Dog kan revisorer ikke inden for rammerne af erhvervsserviceordningen beskæftige sig med egentlig inkassovirksomhed. Det er afgørende, at en sådan udvidelse af revisors virksomhedsområde ikke kompromitterer revisorerens uafhængighed og rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Det bør i den forbindelse understreges, at revisorer

udførelse af sådanne opgaver, når det antager mere betydeligt omfang, kan medføre, at revisor ikke samtidig kan revidere den pågældende klients regnskaber. Ligeledes skal det understreges, at revisors virksomhed er begrænset til rådgivning og assistance og ikke omfatter ledelsesmæssige dispositioner. Revisor må alene yde administrativ bistand. Ansvar skal ligge hos ledelsen af den pågældende virksomhed.

Bestemmelsen er formuleret således, at der sikres en løbende tilpasning til samfundsudviklingen. Revisor kan anvende sin kompetence fuldt ud og har mulighed for løbende at udvide denne. Revisor er imidlertid til enhver tid ansvarlig for, at han besidder den fornødne kompetence til løsning af den konkrete revisions- eller rådgivningsopgave.

I forbindelse med revisors rådgivningsvirksomhed kan spørgsmålet om revisors mulighed for at deltage i personaleudvælgelse og egentlig headhuntingvirksomhed blive aktuelt. Almindelig personaleudvælgelse herunder lederrekruttering og rådgivning herom vil være tilladt, men den opsøgende rolle i forbindelse med headhunting vil kunne påvirke revisors uafhængighed, da der i headhunting indgår et element af beslutningstagen, hvor revisor aktivt deltager i udvælgelsesproceduren.

En drivkraft bag ønsket om lovændring har været revisionsvirksomhedernes ekspansion i de seneste år, der har medført, at mange revisionsvirksomheder råder over en ekspertise, der rækker langt ud over den enkelte revisor. På det grundlag opstår spørgsmålet om, hvilke former for virksomhed, der kan varetages af revisionsfirmaerne inden for rammerne af revisorlovgivningen. Spørgsmål herom har bl.a. været rejst i forbindelse med forlagsvirksomhed og salg af software.

Med hensyn til forlagsvirksomhed gælder, at en revisionsvirksomhed ikke kan drive egentlig publikationsvirksomhed. Forlagsvirksomhed må ses i sammenhæng med udvikling og salg af software, da det kan være vanskeligt at foretage en afgrænsning mellem de to områder. Salg til tredjemand af publikationer på såvel omkostningsdækkende basis som på basis af royalties vil således være tilladt, medens egentlig forlagsvirksomhed på kommerciel basis falder uden for. Det vil ligeledes være tilladt at foretage udvikling af software, f.eks. skatteberegningsprogrammer og videresælge dem gennem en forhandler af sådanne programmer.

Den ændrede formulering af bestemmelsen muliggør tillige rådgivning om andre forhold end sådanne, der umiddelbart knytter sig til regnskaber. I den forbindelse har spørgsmålet været rejst om omfanget af revisors rådgivning om retlige forhold. Efter tysk revisorlovgivning kan revisor (Wirtschaftsprüfer) således optræde som rådgiver i retlige anliggender, som revisor i kraft af sit hverv beskæftiger sig med, og i det omfang de umiddelbart står i forbindelse med revisors virksomhed. Her i landet har i den forbindelse særlig været peget på rådgivning i forbindelse med selskabsretlige forhold, skatteret, herunder generationsskifter og visse kontraktsforhold. Afgørende må være, at disse spørgsmål opstår naturligt i forbindelse med revisors virksomhed.

#### **Til nr. 5.**

Bestemmelsen svarer til retsplejelovens § 126, stk. 4 og sikrer, at revisorer på linje med advokater er underlagt en generel adfærdregulerende bestemmelse. Bestemmelsen er en naturlig konsekvens af den lempelse, der er sket i forbindelse med reglerne om revisors privatøkonomiske forhold, sml.

nf. § 12 om revisors generelle uafhængighed, der bl.a. sætter visse grænser for revisors muligheder for formueanbringelser.

Dette indebærer bl.a., at revisor ikke må erhverve ejerandele eller foretage finansielle investeringer for lånte midler, der kan bringe den pågældende revisors privatøkonomi i fare, f.eks. gearingforretninger, større spekulative investeringer i aktier eller påtagelse af kautionforpligtelser m.v.

**Til nr. 6.**

Bestemmelsen sikrer en lovhjemmel til at indføre regler om kvalitetskontrol. Sådan kvalitetskontrol foregår for tiden inden for rammerne af revisorforeningerne. I EU regi må det forventes, at der i nær fremtid forlanges indført regler i medlemslande om kvalitetskontrol for revisorer. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan selv fastsætte eller vælge at godkende foreningsbaserede regler. Reglerne indebærer f.eks., at alle revisionsvirksomheder kan kontrolleres af et andet, uafhængigt revisionsfirma.

Bestemmelsen gør det muligt at forlange, at revisorer, som ikke er medlem af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, undergives en sådan kvalitetskontrol.

**Til nr. 16.**

Bestemmelsen er utidssvarende. En statsautoriseret revisor er ifølge lovens øvrige bestemmelser pligtig at påse, at de opgaver, som udføres af revisionsvirksomheden altid opfylder lovens krav om kvalitet og ansvar, uanset dennes daglige tilknytning til kontorstedet.

**Til nr. 19.**

Bestemmelsen i stk. 2 er en konsekvens af bestemmelsen om kvalitetskontrol i § 1, stk. 5.

**Til nr. 23.**

Bestemmelsen udelukker, at revisorer har fast ansættelse i stat eller kommune, hvad enten der er tale om tjenestemand- eller anden stilling, eller stilling på fuld tid eller deltid. Ved ændringen præciseres, at heller ikke ansættelse på undervisningsinstitutioner og videnskabelige institutioner, er forenelige med revisorhvervet, bortset fra sådan ansættelse, der finder sted på timebasis som ekstern lektor og undervisningsassistent.

**Til nr. 24.**

Sidste pkt. i stk. 2 bliver til nyt stk. 3, jf. nf.

Bestemmelsen er i sin ordlyd uændret. Der henvises til, at dispensationspraksis på området har ændret sig således, at revisorer, uden at skulle søge dispensation, har mulighed for at eje og udleje mindre beboelsejendomme, såfremt revisor selv beboer ejendommen eller lejer ud til nærmeste familie. Kommissionen er indstillet på at overveje en yderligere lempelse på grundlag af konkrete ansøgninger herom.

**Til nr. 25.**

Foreningen Registrerede Revisorer FRR har rejst spørgsmål om ophævelse af denne bestemmelse, se nf. bilag D. En sådan ophævelse er et foreningspolitisk spørgsmål, der forudsætter drøftelser med



revisorforeningerne. Revisorkommissionen har ikke haft anledning til at foretage sådanne drøftelser i forbindelse med dette lovarbejde.

**Til nr. 28.**

Ordlyden i bestemmelsens stk. 1, nr. 1 og 2 er ændret. Bestemmelsen er utidssvarende formuleret og har givet anledning til fortolkningstvív. Meningen er uændret.

Bestemmelsens stk. 1, nr. 5 er ændret, således at revisor ikke må revidere et selskabs regnskaber, hvor en revisor, som er beskæftiget i samme selskab som den reviderende revisor, har mere end en ubetydelig økonomisk interesse.

Eksempler på forhold som er omfattet af bestemmelsens stk.1, nr. 6 kan være situationer, hvor en statsautoriseret eller registreret revisor A reviderer statsautoriseret eller registreret revisor B's regnskaber og omvendt, såkaldt krydsende revision. Bestemmelsen omfatter ligeledes situationer, hvor en statsautoriseret eller registreret revisor reviderer en anden statsautoriseret eller registreret revisors hustrus regnskaber, hvor de to revisorer er beskæftiget i samme virksomhed.

**Til nr. 30.**

Som det fremgår af ovenstående er selskabsformen partnerselskaber, også kaldet kommanditaktieselskaber, tilføjet bestemmelsen. At der ikke er tilføjet andre selskabsformer skyldes, at der ikke har været praktisk behov for at anvende andre selskabsformer end de internationalt kendte former.

Fordelene ved at drive virksomhed som partnerselskab er både af selskabsretlig og skatteretlig karakter. Selskabsformen er udførligt reguleret i aktieselskabsloven, og såvel komplementarer som kommanditaktionærer beskattes personligt af deres andel af selskabets resultat, jf. nf. afsnit 5.4.

**Til nr. 31.**

For revisionselskaber har det vist sig hensigtsmæssigt, at den ejendom, hvorfra revisionsvirksomheden udøves, ejes og drives af et selvstændigt ejendomsselskab. I et sådan selskab bliver revisorerne henholdsvis ejere/bestyrelsesmedlemmer. Fordelen ved at placere ejendommen i et selvstændigt selskab er bl.a. at lette ejerskifte i forbindelse med revisoreres ind- og udtræden af revisionsvirksomheder. Herudover er bestemmelsen i overensstemmelse med den gældende dispensationspraksis. Ejendomsselskabet må imidlertid alene eje den ejendom, hvorfra revisionsvirksomheden drives.

**Til nr. 32.**

Der har vist sig et stigende behov for, at såvel juridiske personer som andre ikke-statsautoriserede fysiske personer kan indgå i et interessentskab. Optagelse i et interessentskab kræver dog, at den ikke-statsautoriseret fysiske person alene har beskæftigelse i interessentskabet.

Ved at tilføje bestemmelsen, at ikke-statsautoriserede fysiske personer tilsammen højst må eje 1/3 af de ideelle andele af interessentskabet sikres, at revisorerne i interessentskabet i alle henseender får den tilsvarende dominerende indflydelse i interessentskabet som i revisionsaktie- og anpartsselskaber. Derfor er der fastsat begrænsninger for ikke-revisorers indflydelse i interessentskaber.

**Til nr. 33.**

I et partnerselskab er der i langt højere grad aftalefrihed end i et aktieselskab, idet f.eks. komplementarer, der ikke har kapitalandele i selskabet, kan tillægges stemmer på generalforsamlingen og have en kontrollerende indflydelse i selskabet. Regler i revisorloven om aktieselskaber foreslås derfor anvendt på partnerselskaber.

Stk. 4, 2. pkt. er ændret, således at den er i overensstemmelse med den øvrige del af bestemmelsen. Således er der ikke længere krav om, at direktionen i et anpartsselskab uden bestyrelse alene må bestå af statsautoriserede revisorer.

**Til nr. 34.**

Når der i loven henvises til aktier, omfattes såvel aktier i et aktieselskab som i et partnerselskab (kommanditaktieselskab).

**Til nr. 35.**

Ejerandelen er hævet fra 30% til en 1/3 for at skabe overensstemmelse med bestemmelsen om ejerandele i § 14, stk. 3.

**Til nr. 37.**

Konsekvensen af denne bestemmelse er, at virksomheden for samtlige ejergrupper skal tegne forsikring med undtagelse af medarbejderforeninger og personer, der har erhvervet ejerandelene som led i en medarbejderordning.

**Til nr. 39.**

Der bør fastsættes nærmere regler om :

- at det af brevpapiret skal fremgå, hvor oplysninger om selskabets interessenter kan indhentes. Såfremt der blandt interessenterne skulle være juridiske personer skal dette fremgå af brevpapiret.
- vetoret i interessentskaber. Enhver interessent i et interessentskab har, uden anden aftale i interessentskabskontrakten, mulighed for at nedlægge veto. Kommissionen foreslår, at kun statsautoriserede revisorer tillægges vetoret i et revisionsinteressentskab.

**Til nr. 41.**

Honorarer for revisionsydelser skal fortsat afhænge af revisors timeforbrug. For revisors eller revisionsfirmaets øvrige rådgivningsydelser gælder ingen særlige regler, og honoraret kan således gøres afhængig af f.eks. succesfaktorer eller et ”no cure no pay” princip.

## 4.3 Revisorkommissionens udkast til ny lov om statsautoriserede revisorer

# Kapitel 1

## *Statsautoriserede revisorers virksomhed*

§ 1. En statsautoriseret revisors virksomhed omfatter revision og rådgivning samt assistance i forbindelse hermed.

*Stk. 2.* En statsautoriseret revisor skal udføre sit hverv med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.

*Stk. 3.* En statsautoriseret revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udøvelse af revision. Det samme gælder ved afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens egen brug.

*Stk. 4.* En statsautoriseret revisor må ikke uden for sin revisorvirksomhed i forretningsforhold eller i andre forhold af økonomisk art udvise en adfærd, der er uværdig for en statsautoriseret revisor.

*Stk. 5.* En statsautoriseret revisor kan undergives kvalitetskontrol efter regler godkendt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

§ 2. I retssager skal offentlige myndigheder til oplysning om regnskabsmæssige forhold fortrinsvis benytte statsautoriserede revisorer.

*Stk. 2.* En statsautoriseret revisor kan ikke medvirke ved istandbringelse af akkorder.

*Stk. 3.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om statsautoriserede revisorers virksomhed, påtegninger og andre erklæringer samt for udførelse af revisionsarbejder.

§ 3. En statsautoriseret revisors påtegning på et regnskab anses, medmindre andet fremgår af påtegningen, som udtryk for, at regnskabet er revideret af den pågældende, og at det er rigtigt opstillet på grundlag af bogføringen og opgjort under omhyggelig hensyntagen til bestående værdier, rettigheder og forpligtelser og i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle vedtægters krav til regnskabsaflæggelsen.

# Kapitel 2

## *Beskikkelse som statsautoriseret revisor*

§ 4. Statsautoriserede revisorer beskikkes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

*Stk. 2.* Ret til at få beskikkelse som statsautoriseret revisor har enhver person, der

- 1) har bopæl her i landet,
- 2) er myndig og ikke er under værgemål efter værgemålslovens § 5 eller under samværgemål efter værgemålslovens § 7,
- 3) ikke har anmeldt betalingsstandsning og ikke er under konkurs,
- 4) har bestået en særlig eksamen, jf. § 7,
- 5) i mindst 3 år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelse af navnlig opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber, konsoliderede regnskaber eller tilsvarende finansielle oversigter, på en statsautoriseret revisors kontor og

6) er forsikret mod økonomiske krav, som måtte følge af udførelsen af hvervet som statsautoriseret revisor. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler herom, herunder om forsikringens omfang og art samt dens tidsmæssige udstrækning.

*Stk. 3.* Beskikkelse kan nægtes under de i borgerlig straffelovs § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Endvidere kan beskikkelse nægtes, såfremt den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at vedkommende ikke vil drive revisorvirksomhed på forsvarlig måde. Endelig kan beskikkelse nægtes, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 50.000 kr. og derover.

*Stk. 4.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra betingelserne i stk. 2, nr. 5.

**§ 5.** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan beskikke personer, som godtgør i udlandet at have fået en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med den i § 4, stk. 2, nr. 4 og 5, omhandlede uddannelse, og som i øvrigt opfylder betingelserne i § 4, stk. 2, jf. stk. 3.

*Stk. 2.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i øvrigt, hvor særlige forhold gør sig gældende, tillade udenlandske revisorer i enkelte tilfælde at varetage hverv, hvortil der i lovgivningen kræves en statsautoriseret revisor.

*Stk. 3.* Beskikkelse i henhold til en særlig af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i medfør af loven given dispensation kan begrænses og betinges.

**§ 6.** For beskikkelse som statsautoriseret revisor betales et af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsat gebyr. Styrelsen kan bestemme, at gebyret kan opkræves efterfølgende, og at der kan fastsættes gebyr for rykkerbreve m.v. ved for sen betaling.

*Stk. 2.* Statsautoriserede revisorer skal, forinden beskikkelsen udleveres, underskrive en højtidelig forsikring om, at de med omhu og nøjagtighed vil udføre de hverv, der betros dem, og samvittighedsfuldt opfylde deres pligter som statsautoriserede revisorer.

**§ 7.** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter de nærmere bestemmelser om den i § 4, stk. 2, nr. 4, omhandlede eksamen, herunder betingelserne for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene, eksamens afholdelse og bedømmelsen.

*Stk. 2.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter en revisorkommission, der består af 1 formand og 10 andre medlemmer. 3 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 registrerede revisorer, 2 forretningskyndige, 2 særligt sagkyndige med hensyn til henholdsvis skatteret og skifteret, og 1 skal have nationaløkonomisk kundskab. Revisorkommissionen bistår Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved administrationen af loven og lov om registrerede revisorer.

*Stk. 3.* Revisorkommissionen afholder eksamen for statsautoriserede revisorer. Til at bistå ved afholdelse af eksamen nedsætter Revisorkommissionen en eksamenskommission. Eksamenskommissionen skal bestå af 3 statsautoriserede revisorer og af 5 eller flere medlemmer, der ikke er statsautoriserede revisorer. Formanden for eksamenskommissionen skal vælges blandt de medlemmer, der ikke er statsautoriserede revisorer. Eksamenskommissionens øvrige medlemmer behøver ikke være medlemmer af Revisorkommissionen. Der kan ikke deltage registrerede revisorer i eksamenskommissionen.

**§ 8.** Kun personer, der har beskikkelse som »statsautoriseret revisor«, må benytte denne betegnelse. Andre må heller ikke benytte danske eller udenlandske betegnelser, der er egnet til forveksling med »statsautoriseret revisor«, derunder navnlig forbindelser af ordet »revisor« med ord som »statsautoriseret«, »autoriseret«, »godkendt« eller »eksamineret«.

**§ 9.** Beskikkelse som statsautoriseret revisor bortfalder, når vedkommende dør, eller hvis betingelserne i § 4, stk. 2, nr. 1, 2, 3 eller 6 ikke længere er opfyldt.

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

**§ 10.** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage en statsautoriseret revisor beskikkelsen, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 100.000 kr. og derover. Beskikkelsen kan frakendes på tid fra 1 til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til domstolsprøvelse efter stk. 3 og om fristen herfor.

*Stk. 2.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan endvidere fratage en statsautoriseret revisor beskikkelsen, såfremt denne ikke lader sig undergive kvalitetskontrol, jf. § 1, stk. 5. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til domstolsprøvelse efter stk. 3 og om fristen herfor.

*Stk. 3.* En afgørelse i henhold til stk. 1 og 2 kan af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for domstolene. Anmodning herom skal være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Styrelsen anlægger sag mod den pågældende i den borgerlige retsplejes former.

*Stk. 4.* Anmodning om sagsanlæg har ikke opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling skal have adgang til at udøve virksomhed som statsautoriseret revisor. Ankes en dom, hvorved en tilbagekaldelse ikke findes lovlig, kan den ret, der har afsagt dommen, eller den ret, hvortil sagen er indbragt, bestemme, at virksomheden som statsautoriseret revisor ikke må drives under ankesagens behandling.

**§ 11.** Er en beskikkelse som statsautoriseret revisor bortfaldet eller frakendt efter reglerne i denne lovs kapitel VI eller i borgerlig straffelovs § 79, skal den straks tilbageleveres Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det samme gælder, hvis beskikkelsen er frakendt efter lovens § 10.

*Stk. 2.* Ophører grunden til en beskikkelses bortfald at bestå, eller udløber eller ophæves frakendelsen af en beskikkelse, skal beskikkelsen efter begæring og uden betaling af afgift på ny sættes i kraft og udleveres den pågældende.

## Kapitel 3

### *Statsautoriseret revisors uafhængighed*

**§ 12.** Stillingen som statsautoriseret revisor kan ikke forenes med nogen stats- eller kommunal stilling eller anden fastlønnet stilling.

*Stk. 2.* Stillingen som statsautoriseret revisor er uforenelig med udøvelsen af anden erhvervsvirksomhed end den i § 1 nævnte eller med stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller i øvrigt som ansat i en virksomhed, der driver anden erhvervsvirksomhed end den i § 1 nævnte.

*Stk. 3.* En statsautoriseret revisor må ikke tage ansættelse i revisionsvirksomheder omfattet af lov om registrerede revisorer.

*Stk. 4.* En statsautoriseret revisor må ikke have en sådan ejerandel i en virksomhed, der driver anden virksomhed end den i § 1 nævnte, at revisor derved får indflydelse på eller en mere betydelig økonomisk interesse i den pågældende virksomhed. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte en frist for afhændelse af sådanne ejerandele.

*Stk. 5.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra stk. 1, stk. 2 og stk. 4, hvis det skønnes, at den omhandlede virksomhed eller stilling er uden indflydelse på revisors uafhængighed.

*Stk. 6.* Ønsker en statsautoriseret revisor at udøve en virksomhed eller beklæde en stilling, der er uforenelig med stillingen som statsautoriseret revisor, skal den pågældende, inden virksomheden påbegyndes eller stillingen overtages, deponere sin beskikkelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

**§ 13.** Ingen statsautoriseret revisor må i sin virksomhed afgive erklæring, når:

- 1) den pågældende ved ansættelsesforhold, ved ægteskab, ved faste samlivsforhold, ved adoptiv- eller plejeforhold eller ved familieforhold i op- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nært som søskendebørn er knyttet til den, som har begæret erklæringen, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller til personer som er ansvarlige for regnskabsførelsen,
- 2) den pågældende i tilfælde af, at erklæringen er begæret af erhvervsvirksomheder eller institutioner, eller revisionen ønskes udført hos disse, på nogen af de under 1) angivne måder er knyttet til medlemmer af vedkommende bestyrelse eller direktion eller til virksomhedens eller institutionens personer som er ansvarlige for regnskabsførelsen,
- 3) den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, har nogen form for økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet,
- 4) den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller denne virksomheds ledelsesmedlemmer eller ansatte har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller til bestyrelsen i revisionsvirksomhedens modervirksomhed,
- 5) revisor, dennes ægtefælle, forældre eller børn eller den, som revisor lever sammen med i et fast samlivsforhold, eller anden i den pågældende revisionsvirksomhed beskæftiget statsautoriseret eller registreret revisor, har mere end en ubetydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revision ønskes udført, eller
- 6) der foreligger andre omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed.

*Stk. 2.* Såfremt der i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter er foreskrevet valg af flere revisorer, hvoraf mindst en skal være statsautoriseret revisor, kan den valgte revisors personale eller revisorer, der drives revisionsvirksomhed sammen med, ikke vælges som medrevisorer. Vælges et revisionselskab eller en i et sådant ansat statsautoriseret revisor som den ene revisor, kan ingen i revisionselskabet ansat statsautoriseret revisor eller nogen anden af dets øvrige personale vælges som medrevisor.

*Stk. 3.* En statsautoriseret revisor skal ved udførelsen af revisionsopgaver uden for Danmark iagttage de bestemmelser om uafhængighed, der gælder for lovpligtig revision i vedkommende land.

## Kapitel 4

### *Statsautoriserede revisionsvirksomheder*

**§ 14.** Virksomhed som statsautoriseret revisorer, jf. § 1, må kun udøves i form af enkeltmandsvirksomhed, interessentskab, aktie- eller anpartsselskab, eller partnerselskab. Virksomheden må alene drive revisorvirksomhed og eje revisionsvirksomheder. Sådanne virksomheder betegnes statsautoriserede revisionsvirksomheder.

*Stk. 2.* Uanset bestemmelsen i stk. 1 må statsautoriserede revisorer og revisions-virksomheder drive og eje ejendomsselskaber, der ejer den ejendom, hvorfra ejendomsvirksomheden drives.

*Stk. 3.* I interessentskaber skal mindst 2/3 af kapitalandelene og mindst 2/3 af stemmerne tilhøre statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionselskaber.

*Stk. 4.* I aktieselskaber, anpartsselskaber og partnerselskaber skal flertallet af bestyrelsesmedlemmerne udgøres af statsautoriserede revisorer. Er anpartsselskabet uden bestyrelse, skal flertallet af direktionensmedlemmerne bestå af statsautoriserede revisorer. I partnerselskaber skal samtlige komplementarer være statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder.

*Stk. 5.* Aktier, anparter samt interessentandele må alene ejes af

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

*Stk. 6.* De i stk. 5, nr. 3, 4. og 6 nævnte personer, der ikke er statsautoriserede revisorer, samt de i stk. 5, nr. 5, nævnte foreninger må tilsammen højst eje 1/3 af aktie-, anparts- eller indskudskapitalen i selskabet og må tilsammen højst råde over 1/3 af stemmerettighederne.

*Stk. 7.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan tillade, at andre end de i stk. 3 og stk. 5 nævnte har ejerinteresser i en revisionsvirksomhed, såfremt forholdene taler herfor. Styrelsen kan endvidere tillade, at der drives revisionsvirksomhed sammen med udenlandske revisorer, såfremt forholdene taler herfor. En tilladelse kan gøres tidsbegrænset og betinget.

*Stk. 8.* Såfremt der i interessentskaber, aktieselskaber, anpartsselskaber eller i partnerselskaber optages personer i ejerkredsen, der ikke er statsautoriserede revisorer, skal for disse tegnes forsikring af tilsvarende dækningsomfang som for de statsautoriserede revisorer. Dette gælder dog ikke for ejere omfattet af stk. 5, nr. 5 og 6.

*Stk. 9.* Aktier skal udstedes på navn og må ikke være omsætningspapirer. En erhverver af en aktie eller anpart skal anmelde sin adkomst til selskabet senest 4 uger efter erhvervelsen. Aktier eller anparter skal afhændes senest 8 uger, efter at ejerforholdet er kommet i strid med stk. 5 eller 6. Afhændes aktierne eller anparterne ikke rettidigt, skal selskabet straks tvangsindløse aktierne eller anparterne. Ved tvangsindløsning finder reglerne i aktieselskabslovens §§ 20 b og 20 c tilsvarende anvendelse, uanset om der er tale om tvangsindløsning af aktier eller anparter.

*Stk. 10.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udøvelse af revisorvirksomhed i selskabsform og i interessensselskabsform, herunder regler om offentliggørelse af ejerforholdene i revisionsvirksomheder, om udøvelse af stemmeretten på aktierne eller anparterne i revisionsvirksomheden samt om afhændelse af en aktie eller anpart i tilfælde af en aktionær eller en anpartshavers død eller deponering af beskikkelse.

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

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

*Stk. 3.* Ej heller må statsautoriserede revisorer for udførelse af revision betinge sig et vederlag, hvis betaling eller størrelse gøres afhængig af et projekts gennemførelse, det økonomiske resultat eller andre økonomiske konsekvenser af arbejdet. Det samme gælder ved afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvergiverens egen brug.

**§ 16.** Statsautoriserede revisorer kan som revisormedarbejdere antage personer, der ikke er statsautoriserede revisorer.

*Stk. 2.* En statsautoriseret revisor må højst beskæftige tre revisormedarbejdere, som ikke i mindst tre år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af de på en statsautoriseret revisors kontor almindeligt forefaldende revisionsarbejder. Når særlige omstændigheder taler derfor, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen undtage fra denne bestemmelse.

*Stk. 3.* Revisormedarbejdere skal beskæftiges ved sådant almindeligt forefaldende revisionsarbejde, som kan give dem den for opnåelse af beskikkelse som statsautoriseret revisor fornødne praktiske færdighed, og der skal gives dem adgang til at deltage i den teoretiske uddannelse til revisoreksamen.

## Kapitel 5

### *Bestemmelser vedrørende klageadgang og straf*

**§ 17.** Erhvervsministeren kan fastsætte regler om klageadgangen for afgørelser, der træffes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og af Revisorkommissionen, herunder at afgørelserne ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.

**§ 18.** Overtrædelse af § 8, § 11, stk. 1, § 12, stk. 1-3, § 14, stk. 1-6 og 9, § 13, stk. 1, nr. 1-5, stk. 2 og 3, samt § 15, stk. 1 og 3, straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

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

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

*Stk. 4.* En statsautoriseret revisor, der i sin virksomhed afgiver urigtig skriftlig erklæring eller skriftligt bevidner noget, hvorom den pågældende ingen kundskab har, eller underskriver på et regnskab, som ikke er revideret af vedkommende, uden at dette fremgår af den afgivne revisionserklæring, straffes med bøde eller hæfte, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

**§ 19.** Borgerlig straffelovs §§ 144, 150-152 og 154-157 finder tilsvarende anvendelse på statsautoriserede revisorer. For så vidt angår disses medarbejdere, finder samme lovs §§ 144, 152 og 155 tilsvarende anvendelse.

*Stk. 2.* En statsautoriseret revisor, der fratræder et hverv, har uanset straffelovens regler om tavshedspligt ret til at meddele den revisor, der træder i stedet, grunden til sin fratræden



# Kapitel 6

## *Disciplinærnævn og Revisornævn*

§ 20. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer opretter et Disciplinærnævn, hvis forretningsorden udstedes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Disciplinærnævnet består af en formand, der skal være dommer, og mindst 4 andre medlemmer, hvoraf 2 skal være statsautoriserede revisorer og 2 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Ved udvidelse af medlemskredsen skal der udnævnes lige mange statsautoriserede revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugerne. Nævnets formand og medlemmer udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der ligeledes kan udpege en dommer som næstformand. Formandskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

*Stk. 2.* Ved Disciplinærnævnets behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 statsautoriseret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugerne. Deltager flere medlemmer, skal antallet af statsautoriserede revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne.

*Stk. 3.* Klager over, at en statsautoriseret revisor ved udøvelsen af sin virksomhed har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Disciplinærnævnet. Klager over revisors vederlag samt kollegiale sager kan ikke indbringes for Disciplinærnævnet. Disciplinærnævnet skal behandle klagerne uden hensyn til, om indklagede er medlem af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

*Stk. 4.* Disciplinærnævnet eller formanden kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har en retlig interesse i det forhold, klagen angår, samt klager, der på forhånd må skønnes grundløse. Er en klage indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden eller Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, skal Disciplinærnævnet behandle klagen.

*Stk. 5.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om, at klageren skal betale et gebyr til Disciplinærnævnet for at få behandlet en klage.

§ 21. En statsautoriseret revisor, der ved udøvelsen af sin virksomhed tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører, kan Disciplinærnævnet tildeles en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 200.000 kr. Bøden tilfalder statskassen.

*Stk. 2.* Finder Disciplinærnævnet, at det over for en indklaget kan blive aktuelt at bringe rettighedsfrakendelse i anvendelse, jf. § 25, stk. 2, skal nævnet med en begrundet redegørelse henvise sagen til behandling i Revisornævnet.

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

*Stk. 4.* Påhviler der den revisionsvirksomhed, hvori den pågældende revisor er indehaver eller er ansat, et medansvar for forhold, som nævnt i stk. 1, kan revisionsvirksomheden pålægges en advarsel eller en bøde, der tilfalder statskassen, på ikke over 500.000 kr. Revisionsvirksomheden kan alene pålægges sanktioner, såfremt virksomheden er inddraget som part i en klagesag for Disciplinærnævnet eller Revisornævnet.

*Stk. 5.* Revisornævnets formand kan efter indstilling fra formanden for Disciplinærnævnet i større og komplicerede sager udvælge en sagkyndig til at forelægge sagen for Disciplinærnævnet og foretage afhøringer for nævnet. Udgiften til den sagkyndige afholdes af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. I sager indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren eller anklagemyndigheden afholdes udgiften af den pågældende myndighed.

*Stk. 6.* Disciplinærnævnet kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggøres.

**§ 22.** Disciplinærnævnets afgørelse kan af sagens parter indbringes for Revisornævnet. Indbringelsen skal være modtaget i Revisornævnet senest 3 måneder efter afgørelsens meddelelse. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer kan inden for samme frist indbringe enhver afgørelse, der er truffet af Disciplinærnævnet, for Revisornævnet.

*Stk. 2.* Sagens indbringelse for Revisornævnet har opsættende virkning.

**§ 23.** Forældelsesfristen er 5 år regnet fra den dag, da den pligtstridige handling eller undladelse er ophørt.

*Stk. 2.* Forældelsesfristen afbrydes ved indgivelse af klage til Disciplinærnævnet.

**§ 24.** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter et Revisornævn bestående af en dommer som formand samt 8 medlemmer. 2 skal være statsautoriserede revisorer, 2 være registrerede revisorer, 1 have nationaløkonomisk uddannelse, 1 den juridiske uddannelse, 1 have indsigt i pengeinstitutters og 1 i investorers forhold. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan udpege en dommer som næstformand. Formandsskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

*Stk. 2.* Revisornævnet behandler sager, der henvises til eller indbringes for Revisornævnet i medfør af § 21, stk. 2, eller § 22, stk. 1, i denne lov eller i medfør af §\_\_\_\_\_, eller §\_\_\_\_\_, i lov om registrerede revisorer.

*Stk. 3.* Ved Revisornævnets behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 statsautoriseret revisor, 1 registreret revisor og 2 medlemmer af nævnet, der ikke er revisorer. Deltager flere medlemmer, må antallet af revisorer ikke overstige antallet af medlemmer, der ikke er revisorer.

*Stk. 4.* Revisornævnets formand kan i større eller komplicerede sager udvælge en sagkyndig person til at forelægge sagen for Revisornævnet og foretage afhøringer for nævnet. Udgiften til den sagkyndige afholdes af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer i sager vedrørende statsautoriserede revisorer og af Foreningen Registrerede Revisorer FRR i sager vedrørende registrerede revisorer. I sager indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren eller anklagemyndigheden afholdes udgiften af den pågældende myndighed.

**§ 25.** Ved Revisornævnets behandling af sager, som er indbragt for eller henvist til nævnet, jf. § 24, stk. 2, finder bestemmelserne i § 21, stk. 1 og 3, i denne lov samt §\_\_\_\_\_, i lov om registrerede revisorer, tilsvarende anvendelse.

*Stk. 2.* Såfremt en statsautoriseret eller en registreret revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentagen forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke fremtidig vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, kan Revisornævnet begrænse den pågældendes adgang til at udøve lovpligtig revision eller frakende beskikkelsen eller retten til at være optaget i Revisorregistret på tid fra 6 måneder til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 27 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

*Stk. 3.* Revisornævnet kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggøres.

**§ 26.** Revisornævnets afgørelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

**§ 27.** En afgørelse efter § 25, stk. 2, kan af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for landsretten.

*Stk. 2.* Begæring i henhold til stk. 1 skal være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anlægger sag mod den pågældende i den borgerlige retsplejes former.

*Stk. 3.* Begæring om sagsanlæg har opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling ikke må udøve virksomhed som statsautoriseret revisor. Såfremt nævnets afgørelse findes lovlig ved dommen, kan det i denne dom bestemmes, at anke ikke har opsættende virkning.

**§ 28.** Revisornævnet kan til enhver tid efter ansøgning ophæve en i henhold til § 25, stk. 2, foretagen frakendelse. Er denne sket indtil videre, og afslår nævnet ansøgning om ophævelse af frakendelsen, kan den pågældende forlange afgørelsen prøvet ved landsretten, såfremt der er forløbet fem år efter frakendelsen og mindst to år efter, at generhvervelse af beskikkelsen senest er nægtet ved dom. § 25, stk. 2, 2. punktum, og § 27, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

**§ 29.** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter de nærmere regler for Revisornævnets virksomhed og regler om, at klagerne skal betale et gebyr for at få behandlet en klage. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen Registrerede Revisorer FRR skal dog ikke betale gebyr.

*Stk. 2.* Revisornævnet kan lade afhøring af parter og vidner foretage ved byretten på det sted, hvor parten eller vidnet bor.

**§ 30.** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at det i § 20 omhandlede Disciplinærnævn og det i § 24 omhandlede Revisornævn også kan behandle klager over autoriserede revisorer, der er beskikket af den færøske registreringsmyndighed.

*Stk. 2.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan lade den i § 7, stk. 2, nævnte Revisorkommission bistå den færøske registreringsmyndighed.

## Kapitel 7

### *Frister og ikrafttrædelsesbestemmelser*

**§ 31.** De frister, der er fastsat i eller i henhold til denne lov, begynder at løbe fra og med dagen efter den dag, hvor den begivenhed, som udløser fristen, finder sted. Dette gælder ved beregning af såvel dage- som uge-, måneds- og årsfrister.

*Stk. 2.* Er fristen angivet i uger, udløber fristen, jf. stk. 1, på ugedagen for den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted.

*Stk. 3.* Er fristen angivet i måneder, udløber fristen, jf. stk. 1, på månedsdagen for den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted. Hvis den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted, er den sidste dag i en måned, eller hvis fristen udløber på en månedsdag, som ikke findes, udløber fristen altid på den sidste dag i måneden uanset dens længde.

*Stk. 4.* Er fristen angivet i år, udløber fristen, jf. stk. 1, på årsdagen for den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted.

*Stk. 5.* Udløber en frist i en weekend, på en helligdag, grundlovsdag, juleaftensdag eller nytårsaftensdag, udstrækkes fristen til den førstkommende hverdag.

**§ 32.** Denne lov træder i kraft den \_\_\_\_\_.

*Stk. 2.* Samtidig ophæves §§ \_\_\_\_\_ .

*Stk. 3.* Det påhviler statsautoriserede revisorer, der ikke har deponeret deres beskikkelse, inden en måned efter lovens ikrafttræden at have forsikret sig som anført i § 4, stk. 2, nr. 6.

**§ 33.** Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland, men kan ved kgl. anordning sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som landsdelens særlige forhold tilsiger.

## 5. Notater

### 5.1 Fremmed ret om revisionsvirksomheders ejerformer, organisationsformer og samarbejdsformer med andre erhverv.

I forbindelse med Revisorkommissionens behandling af den gældende §11 i lov om statsautoriserede revisorer har FSR på kommissionens opfordring udarbejdet en analyse af regler i andre lande om revisionsvirksomheders ejerformer, organisationsformer og samarbejdsformer med andre erhverv.

Nedenstående indeholder resultatet af denne analyse.

#### 5.1.1. Regler om revisionsvirksomheders ejerskab

##### Finland

Mindst 2/3 af partnerne/aktionærerne i et revisionsfirma/revisionselskab skal være a) revisorer, som har autorisation fra "Centralhandelskammaren", og som samtidig er beskæftiget i det pågældende firma, eller b) revisionsfirmaer, som er autoriseret af "Centralhandelskammaren".

I et revisionsaktieselskab skal mindst 2/3 af aktierne og stemmerettighederne besiddes af revisorer, der er autoriseret af "Centralhandelskammaren" og beskæftiget i firmaer, eller af revisionsfirmaer, der er autoriseret af "Centralhandelskammaren".

##### Holland

I revisionselskaber skal 51% af aktionærerne være "public accountants".

Ikke-revisorer kan godt være medejere af et revisionsfirma. I så fald skal de pågældende ikke-revisorer være medlemmer af en professionel organisation, der er anerkendt af NIVRA's bestyrelse og opfylder visse kvalitetskrav, der er fastlagt af bestyrelsen. Bestyrelsen kan dog dispensere fra kravet om medlemskab af en anerkendt organisation.

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

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

##### Norge

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

Beslutninger på en generalforsamling mv. er kun gyldige, hvis mindst halvdelen af både de stemmeberettigede og af den samlede selskabskapital har stemt for.

## **Sverige**

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

I et revisionsaktieselskab skal mindst 75% af aktierne og mindst 75% af stemmerettighederne ejes af autoriserede eller godkendte revisorer. De resterende aktier kan ejes af andre personer, som er beskæftiget i revisionsfirmaet.

## **Tyskland**

Partnerne i revisionsfirmaer med ubegrænset hæftelse (interessentskaber) skal være Wirtschaftsprüfer.

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

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

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

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

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

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

## **UK**

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

Ikke-revisorer kan være medejere af et revisionsfirma, hvis flertallet af stemmerettighederne besiddes af revisorer.

## **8. direktiv**

Hvis en revisionsopgave udføres af en fysisk person, skal denne opfylde kravene om uddannelse mv. i 8. direktiv.

Hvis en revisionsopgave udføres af et revisionselskab, skal en række krav være opfyldt:

- de fysiske personer, der i revisionselskabets navn udfører revisionen, skal opfylde direktivets bestemmelser om uddannelse mv. (dvs. være autoriserede revisorer)
- flertallet af de stemmeberettigede i revisionselskabet skal opfylde direktivets krav (dvs. aktiemajoriteten skal bestå af autoriserede revisorer)
- flertallet af ledelsesmedlemmer (bestyrelse eller direktion) skal bestå af fysiske personer eller revisionselskaber, der opfylder direktivets krav (dvs. være autoriserede revisorer, idet bestyrelse/direktion i danske selskaber altid udgøres af fysiske personer). Hvis der er to medlemmer af det pågældende ledelsesorgan er det dog tilstrækkeligt, at blot det ene medlem opfylder direktivets krav.

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

### **FEE's anbefaling**

Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) har i en rapport om "Liberalisation of the accounting profession" som ventes offentliggjort i april 1999 anbefalet en europæisk harmonisering af krav til ejerskab af revisionsfirmaer, således at det blot kræves, at flertallet (dvs. over 50%) af aktiekapitalen i et revisionselskab ejes af autoriserede revisorer.

## **5.1.2. Regler om tilladte organisationsformer**

### **Finland**

Et revisionsfirma kan organiseres som et aktieselskab, et interessentskab eller et kommanditselskab.

### **Holland**

Der er ingen begrænsninger i valg af organisationsform.

### **Norge**

Et revisionsfirma kan organiseres som "ansvarligt selskab" (interessentskab) eller aktieselskab. Der findes i Norge to typer aktieselskab, nemlig "aksjeselskab" og "allmennaksjeselskab". Begge former er tilladte for revisionselskaber.

### **Sverige**

Et revisionsfirma kan foruden som enkeltmandsfirma være organiseret som et handelsbolag (interessentskab) eller aktieselskab.

### **Tyskland**

Et revisionsfirma kan organiseres i et af følgende former:

- "Aktiengesellschaft" (aktieselskab)
- "Kommanditgesellschaft auf Aktien" (kommanditaktieselskab, partnerselskab)
- "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" (anpartsselskab)
- "Offene Handelsgesellschaften"
- "Kommanditgesellschaft" (kommanditselskab)
- "Partnerschaftsgesellschaft" (interessentskab).

## **UK**

Der er ingen begrænsninger i valg af organisationsform.

### **8. direktiv**

Direktivet fastlægger ingen begrænsninger i valg af organisationsform.

### **FEE's anbefalinger**

I FEE's liberaliseringsrapport anbefales, at alle begrænsninger i valg af organisationsform afskaffes.

### **5.1.3. Mulige samarbejdsformer med andre erhverv**

#### **Finland**

Såfremt revisorer ønsker at indgå i et "multi-disciplinary partnership", skal det ske i overensstemmelse med de gældende regler om ejerskab til revisionsfirmaer. Således skal mindst 2/3 af partnerne/aktionærerne i et revisionsfirma være autoriserede revisorer, der er beskæftiget i det pågældende revisionsfirma.

Revisionsfirmaers ansættelse af specialister fra andre professioner er ikke lovreguleret.

Såfremt en revisor ansættes i et andet firma end et revisionsfirma, f.eks. et advokatfirma, skal revisor fortsat leve op til de professionelle og etiske regler gældende for revisorer. Dette betyder, at revisor bl.a. skal udføre et vist antal revisionsopgaver for at kunne beholde sin beskikkelse.

#### **Holland**

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

Revisorer kan godt ansættes i advokatfirmaer, men kan ikke samtidig arbejde som autoriserede revisorer og kan derfor ikke udføre lovpligtig revision.

#### **Norge**

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

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

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



## **Sverige**

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

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

## **Tyskland**

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

Det er dog tilladt for en Wirtschaftsprüfer at udøve virksomhed inden for tekniske eller juridiske erhverv. Dette kan også gøres i partnerskab. Herudover kan en Wirtschaftsprüfer undervise på universiteter eller være i et ansættelsesforhold i en forening, der ikke udøver kommercielle aktiviteter, og hvis medlemmer primært har status som Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüferselskab, Buchprüfer eller Buchprüferselskab. Endelig kan en Wirtschaftsprüfer være leder i en europæisk økonomisk firmagrube, hvis medlemmer udelukkende består af personer fra professioner som revisorprofessionen kan indgå i partnerskab med.

## **UK**

Revisorer kan godt indgå i “multi-disciplinary partnerships”, dog ikke med advokater. Hvis det pågældende firma ønsker at udføre revisionsvirksomhed, skal kravene til revisionsfirmaer opfyldes, herunder om ejermajoritet til revisorerne. Revisionsfirmaer kan ansætte specialister fra andre professioner. For så vidt angår revisorer kan disse også tage ansættelse hos andre end revisorer/revisionsfirmaer. En sådan ansættelse er ikke umiddelbart til hinder for, at den autoriserede revisor fortsætter med at praktisere som revisor, men dette skal ske som privatperson, og ikke på vegne af sin arbejdsgiver.

## **5.2 Erhvervsservice**

Følgende afsnit indeholder en uddybning af det såkaldte Erhvervsservicekoncept, som blev nævnt i afsnittet omhandlende Revisorkommissionens overvejelser.

Revisorkommissionen har ved brev af 4. november 1998, hvor Kommissionen på Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfordring har kommenteret Erhvervsservicekonceptet udtalt, at Kommissionen er enig i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens anbefaling i, at der ved fremtidig revision af revisorlovgivningen overvejes at give udvidet adgang for revisorerne til at udføre accessoriske opgaver, der ikke nødvendigvis er snæver forbundet med revision af regnskaber. Det er afgørende, at en sådan udvidelse ikke kompromitterer revisorerens uafhængighed og rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. I den forbindelse er det vigtigt at understrege, at revisor ikke på noget tidspunkt må træffe ledelsesmæssige dispositioner og derved påtage sig et ansvar for de truffe beslutninger. Revisor må alene yde administrativ bistand. Ansvaret skal ligge hos ledelsen af den pågældende virksomhed.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har til gavn for helt små virksomheder udarbejdet et Erhvervsservicetilbud, hvor serviceleverandører til gavn for disse virksomheder får mulighed for at systematisere og effektivisere arbejdsgange forbundet med virksomhedernes administrative opgaver. Intentionen var således at skabe et koncept, hvorefter små virksomheder mod betaling kan blive fri for selv at foretage indberetninger og indbetalinger til offentlige myndigheder.

En lang række af emnerne omkring revisorers arbejdsområder, der er beskrevet i Erhvervsservicetilbuddet er behandlet grundigt i Revisorkommissionens betænkning nr. 1254 fra 1993 især i afsnit 6 om revisors rolle som rådgiver. Selv om Kommissionen er opmærksom på, at der, siden betænkningen blev afgivet, er sket en viderudvikling af de opgaver, som revisorer beskæftiger sig med udover selve revisionsopgaven, henvises der til Kommissionens gennemgang af revisors rådgivningsopgaver i betænkningen.

Erhvervsservicetilbuddet omfatter følgende tre moduler:

- løn og ansatte
- regnskab, omsætning og produktion
- etablering af virksomhed

Under de enkelte moduler opregnes flere underområder som Kommissionen har følgende generelle bemærkninger til :

For så vidt angår **lønadministration** er det Kommissionens opfattelse, at revisorer naturligvis kan forestå lønregnskabet, en ydelse, som i dag for de små virksomheders vedkommende, allerede leveres af revisorer. Med hensyn til selve udbetalingen af løn er det efter Kommissionens opfattelse ligeså klart, at denne ikke fysisk kan foretages af en revisor. Man kunne imidlertid godt tænke sig, at revisor kunne få en fuldmagt fra klienten til at anvise en sådan lønudbetaling gennem f.eks. et pengeinstitut, således at revisor udfærdiger hele grundlaget for betalingsflowet.

Selve **personaleadministration** kunne en revisor stå for ved at føre et personalekartotek og foretage indberetninger af forskellig art f.eks. indberetninger i forbindelse med arbejdsskader, såfremt kunden har givet fuldmagt hertil. For rigtigheden af oplysningerne hæfter imidlertid alene kunden, hvilket må skulle fremgå af indberetningen.

For så vidt angår forskellige bogholderier herunder **finansbogholderi, kreditorbogholderi og debitorbogholderi** indgår disse ydelser allerede i dag som en naturlig del af revisors ydelser, naturligvis med undtagelse af betalingsoverførsler samt egentlig inkassovirksomhed. **Lagerstyring** kan indgå som led i en bogføringsopgave, men revisor kan i sagens natur ikke have nogen disponerende funktion, f.eks. bestilling af varer.

Med hensyn til **regnskabsassistance og økonomisk rådgivning** er regnskabsassistance allerede en ydelse, som revisorer i bred forstand beskæftiger sig med. Det er Kommissionens opfattelse at visse former for **økonomisk rådgivning** ligeledes hører til kerneområdet i revisors ydelser.

Med hensyn til **virksomhedsetablering** er revisorer allerede i dag ofte involveret heri, ligesom revisorer deltager som etableringsvejledere under Erhvervsfremmestyrelsens lovgivning herom.

For så vidt angår **systemdrift** er dette et område som kræver en større diskussion, og hvor der ligger flere afgrænsnings spørgsmål.

Med hensyn til beregninger og rådgivning i forbindelse med systemdrift er det et område, som vel falder naturligt ind under revisors arbejdsområde. Således er revisorerne i dag i høj grad med til at præge og deltage med programmer til virksomhedernes IT løsninger og implementering heraf.

Egentlige konkurrenter på IT markedet i forbindelse med salg af software og hardware er revisorerne ikke. Dette skyldes forbuddet i revisorloven mod anden erhvervsvirksomhed. Den gældende fortolkning af disse bestemmelser går netop ud på, at såfremt salg af f.eks. softwareprodukter sker i konkurrence med andre på markedet, er det omfattet af forbuddet, medens det vil være tilladt for revisor at sælge særlige softwareprodukter til klienter på revisionsområdet.

Med hensyn til **branchespecifik rådgivning** vil der på visse områder være mulighed for, at revisor kan tilbyde rådgivning, som det allerede sker i dag f.eks. vedrørende Transportbranchens Regnskabsservice. Det er klart, at der ligeledes findes former for branchespecifik rådgivning, hvor revisor ikke vil have kompetence til at yde en tilfredsstillende rådgivning.

Det er Kommissionens opfattelse, at noget af det væsentligste i diskussionen om revisors rolle som serviceleverandør og i øvrigt i alle andre roller, som revisor måtte påtage sig er det forhold, at revisor skal kunne fremstå som selvstændig og uafhængig, således at der altid skal være en meget skarp grænse mellem det ledelsesansvar, en virksomhedsleder har i forbindelse med ledelsesmæssige beslutninger, og det ansvar, revisor har i forbindelse med udførelse af sit hverv. Der må aldrig være tvivl om, at revisor ikke foretager ledelsesmæssige dispositioner.

Sammenfattende er det Kommissionens opfattelse, at der er mange gode aspekter i Erhvervsservicetilbuddet, og Kommissionen finder, at deltagelse i størstedelen af de tre opstillede moduler, vil være i forening med den nuværende revisorlovgivning.

Det er Kommissionens opfattelse at med den af Kommissionen foreslået udvidelse af revisors virksomhedsområde (§1, stk.1 i lovudkastet) vil revisorer, med undtagelse af egentlig inkassovirksomhed samt egentlige fysiske betalinger, have mulighed for at udøve Erhvervsservice.

### **5.3 Kvalitetskontrol**

Kvalitetssikring er for den statsautoriseret og registreret revisor en grundlæggende sikkerhed for et højt kvalitetsniveau i alle revisors ydelser. God kvalitet tilfører troværdighed til bl.a. det offentlige årsregnskab, og dermed værdi og sikkerhed for regnskabsbrugerne. Kvalitetssikring er professionens principielle måde at sikre offentligheden, at revisorer efterlever kravene i såvel lovgivningen, vejledningerne og god skik regler.

I forbindelse med udvidelse af de statsautoriserede revisorerers virksomhedsområde finder Kommissionen det på sin plads, at kvalitetskontrol skal være lovpligtigt. Dette forslag stemmer overens med de tiltag der kan forventes fra EU. Der arbejdes på EU-plan med et nyt direktiv omhandlende indførelse af minimumskrav til kvalitetskontrol for medlemslandene.

De eksisterende vejledninger omkring kvalitetssikring og kontrol dækker i det store hele de forslag som FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) stiller, dog er der den forskel, at FEE forslår, at resultaterne af den udførte kvalitetskontrol skal publiceres i en relevant form. En sådan publicering anser FEE for en yderlig måde, hvorpå den offentlige tillid til kvalitetssikringssystemet øges.

I dag ligger den ikke lovpligtige kvalitetskontrol i foreningsregi, og kun foreningsmedlemmer er derfor underkastet denne kontrol. Kommissionen har som nævnt foreslået, at kvalitetskontrol skal være lovpligtigt, således at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ifølge loven skal bemyndiges til at fastsætte nærmere regler herom. Konsekvensen af ikke at lade sig kontrollere bør være bortfald af beskikkelse. Revisorkommissionen foreslår, at såfremt der under gennemførelsen af kvalitetskontrol påpeges gentagende, alvorlige fejl eller mangler, må det sikres, at disciplinærsystemet underrettes herom til videre foranstaltning.

Der henvises i øvrigt til disciplinærsystemet, hvor disciplinærnævnene oprettes i foreningsregi, men således at også ikke-medlemmer af revisorforeningerne er underlagt regler om disciplinærnævn.

Revisorkommissionen drøftede i forbindelse med udarbejdelse af Bet. Nr. 1254/1993 revisors tavshedspligt i forbindelse med indførelse af kvalitetskontrol. Det er Revisorkommissionens opfattelse, at tavshedspligten er en væsentlig forudsætning for revisionsarbejdets rette udførelse samt en forudsætning for tillidsforholdet mellem revisor og klienten. Erfaringerne fra den foreningsbaserede kvalitetskontrol, som har eksisteret siden 1994, har imidlertid vist, at revisorlovgivningens bestemmelser om tavshedspligt ikke har sat en begrænsning for den planlagte kvalitetskontrol.

#### **5.4 Partnerselskaber**

Revisorkommissionen foreslår, at man i lovgivningen tilføjer partnerselskaber som en selskabsform, hvori revisionsvirksomhed kan drives.

Argumenter for tilføjelsen af partnerselskaber er, at fordelene ved at drive virksomhed som partnerselskab bl.a. at denne form er af selskabsretlig karakter. Selskabsformen er udførligt reguleret i aktieselskabsloven, hvilket kan have betydning i forhold til leverandører, kreditorer m.v. Partnerselskaber er således omfattet af aktieselskabslovens kapitel 22.

Et partnerselskab også kaldet kommanditaktieselskab svarer i et vist omfang til almindelige kommanditselskaber (K/S). Et partnerselskab består af en eller flere ansvarlige deltagere (komplementarer) og en eller flere deltager med begrænset hæftelse (kommanditister).

Komplementarer hæfter personligt, ubegrænset og solidarisk for selskabets forpligtelser. Komplementarer kan være fysiske eller juridiske personer, f.eks. aktie og anpartsselskaber. Kommanditister hæfter derimod kun med den kapital, som de forpligter sig til at indskyde i selskabet. Kommanditisternes forhold i selskabet svarer til stillingen for aktionærer i et aktieselskab.

I partnerselskaber der stiftes efter 1. juni 1996 skal komplementarer ifølge aktieselskabslovens § 173, stk. 8 have forvaltningsmæssige og økonomiske beføjelser. Som eksempler på forvaltningsmæssige beføjelser kan nævnes deltagelse i den daglige ledelse, tegningsret eller varetoret over for beslutninger, der er af betydning for komplementarernes personlige hæftelse. Som eksempel på økonomiske beføjelser kan nævnes andel i overskud, tab, formue, likviditetsprovenu eller forrentning af et evt. indskud.

I et partnerselskab er der i lang højere grad aftalefrihed, idet f.eks. komplementarer, der ikke har kapitalandele i selskabet, kan tillægges stemmer på generalforsamlingen og have en kontrollerende

indflydelse i selskabet. Ifølge Kommissionens udkast til lovforslag fremgår, at samtlige komplementarer skal være statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder.

Forskellen mellem et partnerselskab og et almindeligt kommanditselskab er, at et partnerselskab er et kommanditselskab, hvor de begrænset hæftende deltageres indskud danner en aktiekapital.

Partnerselskaber adskiller sig således fra et almindeligt K/S på følgende områder:

- Selskabskapitalen skal altid være fuldt indbetalt i forbindelse med selskabets stiftelse.
- Selskabet skal have en fast kapital.
- Selskabet skal have en struktur svarende til aktieselskaber.

## **Bekendtgørelse af lov om statsautoriserede revisorer**

Herved bekendtgøres lov om statsautoriserede revisorer, jf. lovekendtgørelse nr. 762 af 22. august 1994 med de ændringer, der følger af lov nr. 377 af 22. maj 1996, lov nr. 386 af 22. maj 1996 og lov nr. 1086 af 29. december 1997.

### **Kapitel 1**

#### *Beskikkelse som statsautoriseret revisor*

**§ 1.** Statsautoriserede revisorer beskikkes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

*Stk. 2.* Ret til at få beskikkelse som statsautoriseret revisor har enhver person, der

- 1) har bopæl her i landet,
- 2) er myndig og ikke er under værgemål efter værgemålslovens § 5 eller under samværgemål efter værgemålslovens § 7,
- 3) ikke har anmeldt betalingsstandsning og ikke er under konkurs,
- 4) har bestået en særlig eksamen, jf. § 4,
- 5) i mindst 3 år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelse af navnlig opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber, konsoliderede regnskaber eller tilsvarende finansielle oversigter, på en statsautoriseret revisors kontor og
- 6) er forsikret mod økonomiske krav, som måtte følge af udførelsen af hvervet som statsautoriseret revisor. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler herom, herunder om forsikringens omfang og art samt dens tidsmæssige udstrækning.

*Stk. 3 .* Beskikkelse kan nægtes under de i borgerlig straffelovs § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Endvidere kan beskikkelse nægtes, såfremt den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at vedkommende ikke vil drive revisorvirksomhed på forsvarlig måde. Endelig kan beskikkelse nægtes, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 50.000 kr. og derover.

*Stk. 4 .* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra betingelserne i stk. 2, nr. 5.

**§ 2 .** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan beskikke personer, som godtgør i udlandet at have fået en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med den i § 1, stk. 2, nr. 4 og 5, omhandlede uddannelse, og som i øvrigt opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, jf. stk. 3.

*Stk. 2 .* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i øvrigt, hvor særlige forhold gør sig gældende, tillade udenlandske revisorer i enkelte tilfælde at varetage hverv, hvortil der i lovgivningen kræves en statsautoriseret revisor.

*Stk. 3 .* Beskikkelse i henhold til en særlig af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i medfør af loven givne dispensation kan begrænses og betinges.

**§ 3 .** For beskikkelse som statsautoriseret revisor betales et af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsat gebyr. Styrelsen kan bestemme, at gebyret kan opkræves efterfølgende, og at der kan fastsættes gebyr for rykkerbreve m.v. ved for sen betaling.

*Stk. 2 .* Statsautoriserede revisorer skal, forinden beskikkelsen udleveres, underskrive en højtidelig forsikring om, at de med omhu og nøjagtighed vil udføre de hverv, der betros dem, og samvittighedsfuldt opfylde deres pligter som statsautoriserede revisorer.

**§ 4 .** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter de nærmere bestemmelser om den i § 1, stk. 2, nr. 4, omhandlede eksamen, herunder betingelserne for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene, eksamens afholdelse og bedømmelsen.

*Stk. 2 .* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter en revisorkommission, der består af 1 formand og 10 andre medlemmer. 3 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 registrerede revisorer, 2 forretningskyndige, 2 særligt sagkyndige med hensyn til henholdsvis skatteret og skifteret, og 1 skal have nationaløkonomisk kundskab. Revisorkommissionen bistår Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved administrationen af loven og lov om registrerede revisorer.

*Stk. 3 .* Revisorkommissionen afholder eksamen for statsautoriserede revisorer. Til at bistå ved afholdelse af eksamen nedsætter Revisorkommissionen en eksamenskommission. Eksamenskommissionen skal bestå af 3 statsautoriserede revisorer og af 5 eller flere medlemmer, der ikke er statsautoriserede revisorer. Formanden for eksamenskommissionen skal vælges blandt de medlemmer, der ikke er statsautoriserede revisorer. Eksamenskommissionens øvrige medlemmer behøver ikke være medlemmer af Revisorkommissionen. Der kan ikke deltage registrerede revisorer i eksamenskommissionen.

**§ 5 .** Beskikkelse som statsautoriseret revisor bortfalder, når vedkommende dør, eller hvis betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1, 2, 3 eller 6 ikke længere er opfyldt.

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

**§ 5 a .** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage en statsautoriseret revisor beskikkelsen, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 100.000 kr. og derover. Beskikkelsen kan frakendes på tid fra 1 til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til domstolsprøvelse efter stk. 2 og om fristen herfor.

*Stk. 2 .* En afgørelse i henhold til stk. 1 kan af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for domstolene. Anmodning herom skal være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Styrelsen anlægger sag mod den pågældende i den borgerlige retsplejes former.

*Stk. 3 .* Anmodning om sagsanlæg har ikke opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling skal have adgang til at udøve virksomhed som statsautoriseret revisor. Ankes en dom, hvorved en tilbagekaldelse ikke findes lovlig, kan den ret, der har afsagt dommen, eller den ret, hvortil sagen er indbragt, bestemme, at virksomheden som statsautoriseret revisor ikke må drives under ankesagens behandling.

**§ 6 .** Er en beskikkelse som statsautoriseret revisor bortfaldet eller frakendt efter reglerne i denne lovs kapitel III eller i borgerlig straffelovs § 79, skal den straks tilbageleveres Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det samme gælder, hvis beskikkelsen er frakendt efter lovens § 5a.

*Stk. 2 .* Ophører grunden til en beskikkelses bortfald at bestå, eller udløber eller ophæves frakendelsen af en beskikkelse, skal beskikkelsen efter begæring og uden betaling af afgift på ny sættes i kraft og udleveres den pågældende.

## Kapitel 2

### *Statsautoriserede revisorers virksomhed*

§ 6 a . En statsautoriseret revisors virksomhed omfatter revision af regnskaber m.v. samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder.

*Stk. 2.* En statsautoriseret revisor skal udføre sit hverv med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.

*Stk. 3.* En statsautoriseret revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udøvelse af revision. Det samme gælder ved afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens egen brug.

*Stk. 4.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om statsautoriserede revisorers virksomhed, påtegninger og andre erklæringer samt for udførelse af revisionsarbejder.

§ 7 . Kun personer, der har beskikkelse som »statsautoriseret revisor«, må benytte denne betegnelse. Andre må heller ikke benytte danske eller udenlandske betegnelser, der er egnet til forveksling med »statsautoriseret revisor«, derunder navnlig forbindelser af ordet »revisor« med ord som »statsautoriseret«, »autoriseret«, »godkendt« eller »eksamineret«.

§ 8 . I retssager skal offentlige myndigheder til oplysning om regnskabsmæssige forhold fortrinsvis benytte statsautoriserede revisorer.

*Stk. 2.* En statsautoriseret revisor kan ikke medvirke ved istandbringelse af akkorder.

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

*Stk. 2.* Før et kontorsted etableres, skal der indgives anmeldelse herom til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

§ 10 . Stillingen som statsautoriseret revisor kan ikke forenes med nogen stats- eller kommunal tjenestemandstilling eller anden fastlønnet stilling i offentlig virksomhed bortset fra stilling som lærer ved en undervisningsinstitution eller som medarbejder ved en videnskabelig institution.

*Stk. 2.* Stillingen som statsautoriseret revisor er uforenelig med udøvelsen af anden erhvervsvirksomhed end den i § 6 a nævnte eller med stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller i øvrigt som ansat i en virksomhed, der driver anden erhvervsvirksomhed end den i § 6 a nævnte. En statsautoriseret revisor må ikke tage ansættelse i revisionsvirksomheder omfattet af lov om registrerede revisorer.

*Stk. 3.* En statsautoriseret revisor må ikke have en sådan ejerandel i en virksomhed, der driver anden virksomhed end den i § 6 a nævnte, at revisor derved får indflydelse på eller en mere betydelig økonomisk interesse i den pågældende virksomhed. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte en frist for afhændelse af sådanne ejerandele.

*Stk. 4.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra stk. 1, stk. 2, 1. pkt., og stk. 3, hvis det skønnes, at den omhandlede virksomhed eller stilling er uden indflydelse på revisors uafhængighed.

*Stk. 5.* Ønsker en statsautoriseret revisor at udøve en virksomhed eller beklæde en stilling, der er uforenelig med stillingen som statsautoriseret revisor, skal den pågældende, inden virksomheden påbegyndes eller stillingen overtages, deponere sin beskikkelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.



**§ 11 .** Virksomhed som statsautoriseret revisor, jf. § 6 a, må kun udøves som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab eller i aktie- eller anpartsselskab. Virksomheden må alene drive revisionsvirksomhed og eje revisionsvirksomheder.

*Stk. 2.* I interessentskaber skal alle interessenterne være statsautoriserede revisorer.

*Stk. 3.* I aktie- og anpartsselskaber skal flertallet af bestyrelsesmedlemmerne være statsautoriserede revisorer. Er anpartsselskabet uden bestyrelse, skal direktionen alene bestå af statsautoriserede revisorer.

*Stk. 4.* Aktier og anparter må alene ejes af

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

*Stk. 5 .* De i stk. 4, nr. 3, 4 og 6, nævnte personer, der ikke er statsautoriserede revisorer, samt de i stk. 4, nr. 5, nævnte foreninger må tilsammen højst eje 30 pct. af aktie- eller indskudskapitalen og må tilsammen højst råde over 30 pct. af stemmerettighederne i selskabet.

*Stk. 6 .* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan tillade, at andre end de i stk. 2 og 4 nævnte har ejerinteresser i en revisionsvirksomhed, såfremt forholdene taler herfor. Styrelsen kan endvidere tillade, at der drives revisionsvirksomhed sammen med udenlandske revisorer, såfremt forholdene taler herfor. En tilladelse kan gøres tidsbegrænset og betinget.

*Stk. 7 .* Aktier skal udstedes på navn og må ikke være omsætningspapirer. En erhverver af en aktie eller anpart skal anmelde sin adkomst til selskabet senest 4 uger efter erhvervelsen. Aktier eller anparter skal afhændes senest 8 uger, efter at ejerforholdet er kommet i strid med stk. 4 eller 5. Afhændes aktierne eller anparterne ikke rettidigt, skal selskabet straks tvangsindløse aktierne eller anparterne. Ved tvangsindløsning finder reglerne i aktieselskabslovens §§ 20 b og 20 c tilsvarende anvendelse, uanset om der er tale om tvangsindløsning af aktier eller anparter.

*Stk. 8 .* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udøvelse af revisionsvirksomhed i selskabsform, herunder regler om offentliggørelse af ejerforholdene i revisionsvirksomheden, om udøvelse af stemmeretten på aktierne eller anparterne i revisionsvirksomheden samt om afhændelse af en aktie eller anpart i tilfælde af en aktionærs eller anpartshavers død eller deponering af beskikkelse.

**§ 12 .** En statsautoriseret revisors påtegning på et regnskab anses, medmindre andet fremgår af påtegningen, som udtryk for, at regnskabet er revideret af den pågældende, og at det er rigtigt opstillet på grundlag af bogføringen og opgjort under omhyggelig hensyntagen til bestående værdier, rettigheder og forpligtelser og i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle vedtægters krav til regnskabsaflæggelsen.

**§ 13 .** Ingen statsautoriseret revisor må i sin virksomhed afgive erklæring, når

- 1) den pågældende ved tjenesteforhold, ved ægteskab, ved faste samlivsforhold, ved adoptiv- eller plejeforhold eller ved slægts- eller svogerskab i op- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så

nært som søskendebørn er knyttet til den, som har begæret erklæringen, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller til vedkommendes bogholder eller kasserer,

- 2) den pågældende i tilfælde af, at erklæringen er begæret af erhvervsvirksomheder eller institutioner, eller revisionen ønskes udført hos disse, på nogen af de under 1) angivne måder er knyttet til medlemmer af vedkommende bestyrelse eller direktion eller til virksomhedens eller institutionens kasserer eller bogholder,
- 3) den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, har nogen form for økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet,
- 4) den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller denne virksomheds ledelsesmedlemmer eller ansatte har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller til bestyrelsen i revisionsvirksomhedens modervirksomhed,
- 5) revisor, dennes ægtefælle, forældre eller børn eller den, som revisor lever sammen med i et fast samlivsforhold, har mere end en ubetydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller
- 6) der foreligger andre omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed.

*Stk. 2 .* Såfremt der i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter er foreskrevet valg af flere revisorer, hvoraf mindst en skal være statsautoriseret revisor, kan den valgte revisors personale eller revisorer, der drives revisionsvirksomhed sammen med, ikke vælges som medrevisorer. Vælges et revisionselskab eller en i et sådant ansat statsautoriseret revisor som den ene revisor, kan ingen i revisionselskabet ansat statsautoriseret revisor eller nogen anden af dets øvrige personale vælges som medrevisor.

*Stk. 3 .* En statsautoriseret revisor skal ved udførelsen af revisionsopgaver uden for Danmark iagttage de bestemmelser om uafhængighed, der gælder for lovpligtig revision i vedkommende land.

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

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

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

**§ 15 .** Statsautoriserede revisorer kan som revisormedarbejdere antage personer, der ikke er statsautoriserede revisorer.

*Stk. 2 .* En statsautoriseret revisor må højst beskæftige tre revisormedarbejdere, som ikke i mindst tre år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af de på en statsautoriseret revisors kontor almindeligt forefaldende revisionsarbejder. Når særlige omstændigheder taler derfor, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen undtage fra denne bestemmelse.

*Stk. 3 .* Revisormedarbejdere skal beskæftiges ved sådant almindeligt forefaldende revisionsarbejde, som kan give dem den for opnåelse af beskikkelse som statsautoriseret revisor fornødne praktiske færdighed, og der skal gives dem adgang til at deltage i den teoretiske uddannelse til revisoreksamen.

§ 15 a . Erhvervsministeren kan fastsætte regler om klageadgangen for afgørelser, der træffes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og af Revisorkommissionen, herunder at afgørelserne ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.

§ 16 . Overtrædelse af § 6, stk. 1, § 7, § 9, § 10, stk. 1 og 2, § 11, stk. 1-5 og 7, § 13, stk. 1, nr. 1-5, stk. 2 og 3, samt § 14, stk. 1 og 3, straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

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

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

*Stk. 4 .* En statsautoriseret revisor, der i sin virksomhed afgiver urigtig skriftlig erklæring eller skriftligt bevidner noget, hvorom den pågældende ingen kundskab har, eller underskriver på et regnskab, som ikke er revideret af vedkommende, uden at dette fremgår af den afgivne revisionserklæring, straffes med bøde eller hæfte, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

§ 17 . Borgerlig straffelovs §§ 144, 150-152 og 154-157 finder tilsvarende anvendelse på statsautoriserede revisorer. For så vidt angår disses medarbejdere, finder samme lovs §§ 144, 152 og 155 tilsvarende anvendelse.

*Stk. 2 .* En statsautoriseret revisor, der fratræder et hverv, har uanset straffelovens regler om tavshedspligt ret til at meddele den revisor, der træder i stedet, grunden til sin fratræden.

### Kapitel 3

#### *Disciplinærnævn og Revisornævn*

§ 18 . Foreningen af Statsautoriserede Revisorer opretter et Disciplinærnævn, hvis forretningsorden udstedes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Disciplinærnævnet består af en formand, der skal være dommer, og mindst 4 andre medlemmer, hvoraf 2 skal være statsautoriserede revisorer og 2 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Ved udvidelse af medlemskredsen skal der udnævnes lige mange statsautoriserede revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugerne. Nævnets formand og medlemmer udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der ligeledes kan udpege en dommer som næstformand. Formandskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

*Stk. 2 .* Ved Disciplinærnævnets behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 statsautoriseret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugerne. Deltager flere medlemmer, skal antallet af statsautoriserede revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne.

*Stk. 3 .* Klager over, at en statsautoriseret revisor ved udøvelsen af sin virksomhed har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Disciplinærnævnet. Klager over revisors vederlag samt kollegiale sager kan ikke indbringes for Disciplinærnævnet. Disciplinærnævnet skal behandle klagerne uden hensyn til, om indklagede er medlem af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

*Stk. 4 .* Disciplinærnævnet eller formanden kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har en retlig interesse i det forhold, klagen angår, samt klager, der på forhånd må skønnes grundløse. Er en klage indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden eller Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, skal Disciplinærnævnet behandle klagen.

*Stk. 5* . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om, at klageren skal betale et gebyr til Disciplinærnævnet for at få behandlet en klage.

**§ 18 a** . En statsautoriseret revisor, der ved udøvelsen af sin virksomhed tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører, kan af Disciplinærnævnet tildeles en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 200.000 kr. Bøden tilfalder statskassen.

*Stk. 2* . Finder Disciplinærnævnet, at det over for en indklaget kan blive aktuelt at bringe rettighedsfrakendelse i anvendelse, jf. § 19 a, stk. 2, skal nævnet med en begrundet redegørelse henvise sagen til behandling i Revisornævnet.

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

*Stk. 4* . Påhviler der den revisionsvirksomhed, hvori den pågældende revisor er indehaver eller er ansat, et medansvar for forhold, som nævnt i stk. 1, kan revisionsvirksomheden pålægges en advarsel eller en bøde, der tilfalder statskassen, på ikke over 500.000 kr. Revisionsvirksomheden kan alene pålægges sanktioner, såfremt virksomheden er inddraget som part i en klagesag for Disciplinærnævnet eller Revisornævnet.

*Stk. 5* . Revisornævnets formand kan efter indstilling fra formanden for Disciplinærnævnet i større og komplicerede sager udvælge en sagkyndig til at forelægge sagen for Disciplinærnævnet og foretage afhøringer for nævnet. Udgiften til den sagkyndige afholdes af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. I sager indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren eller anklagemyndigheden afholdes udgiften af den pågældende myndighed.

*Stk. 6* . Disciplinærnævnet kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggøres.

**§ 18 b** . Disciplinærnævnets afgørelse kan af sagens parter indbringes for Revisornævnet. Indbringelsen skal være modtaget i Revisornævnet senest 3 måneder efter afgørelsens meddelelse. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer kan inden for samme frist indbringe enhver afgørelse, der er truffet af Disciplinærnævnet, for Revisornævnet.

*Stk. 2* . Sagens indbringelse for Revisornævnet har opsættende virkning.

**§ 18 c** . Forældelsesfristen er 5 år regnet fra den dag, da den pligtstridige handling eller undladelse er ophørt.

*Stk. 2* . Forældelsesfristen afbrydes ved indgivelse af klage til Disciplinærnævnet.

**§ 19** . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter et Revisornævn bestående af en dommer som formand samt 8 medlemmer. 2 skal være statsautoriserede revisorer, 2 være registrerede revisorer, 1 have nationaløkonomisk uddannelse, 1 den juridiske uddannelse, 1 have indsigt i pengeinstitutters og 1 i investorers forhold. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan udpege en dommer som næstformand. Formandsskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

*Stk. 2* . Revisornævnet behandler sager, der henvises til eller indbringes for Revisornævnet i medfør af § 18 a, stk. 2, eller § 18 b, stk. 1, i denne lov eller i medfør af § 11 a, stk. 2, eller § 11 b, stk. 1, i lov om registrerede revisorer.

*Stk. 3* . Ved Revisornævnets behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 statsautoriseret revisor, 1 registreret revisor og 2 medlemmer af nævnet, der ikke er revisorer. Deltager flere medlemmer, må antallet af revisorer ikke overstige antallet af medlemmer, der ikke er revisorer.

*Stk. 4* . Revisornævnets formand kan i større eller komplicerede sager udvælge en sagkyndig person til at forelægge sagen for Revisornævnet og foretage afhøringer for nævnet. Udgiften til den

sagkyndige afholdes af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer i sager vedrørende statsautoriserede revisorer og af Foreningen af Registrerede Revisorer i sager vedrørende registrerede revisorer. I sager indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren eller anklagemyndigheden afholdes udgiften af den pågældende myndighed.

**§ 19 a .** Ved Revisornævnets behandling af sager, som er indbragt for eller henvist til nævnet, jf. § 19, stk. 2, finder bestemmelserne i § 18 a, stk. 1 og 3, i denne lov samt § 11 a, stk. 1 og 3, i lov om registrerede revisorer, tilsvarende anvendelse.

*Stk. 2 .* Såfremt en statsautoriseret eller en registreret revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentagen forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke fremtidig vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, kan Revisornævnet begrænse den pågældendes adgang til at udøve lovpligtig revision eller frakende beskikkelsen eller retten til at være optaget i Revisorregistret på tid fra 6 måneder til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 20 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

*Stk. 3 .* Revisornævnet kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggøres.

**§ 19 b .** Revisornævnets afgørelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

**§ 20 .** En afgørelse efter § 19 a, stk. 2, kan af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for landsretten.

*Stk. 2 .* Begæring i henhold til stk. 1 skal være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anlægger sag mod den pågældende i den borgerlige retsplejes former.

*Stk. 3 .* Begæring om sagsanlæg har opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling ikke må udøve virksomhed som statsautoriseret revisor. Såfremt nævnets afgørelse findes lovlig ved dommen, kan det i denne dom bestemmes, at anke ikke har opsættende virkning.

**§ 21 .** Revisornævnet kan til enhver tid efter ansøgning ophæve en i henhold til § 19 a, stk. 2, foretagen frakendelse. Er denne sket indtil videre, og afslår nævnet ansøgning om ophævelse af frakendelsen, kan den pågældende forlange afgørelsen prøvet ved landsretten, såfremt der er forløbet fem år efter frakendelsen og mindst to år efter, at generhvervelse af beskikkelsen senest er nægtet ved dom. § 19 a, stk. 2, 2. punktum, og § 20, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

**§ 22 .** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter de nærmere regler for Revisornævnets virksomhed og regler om, at klagerne skal betale et gebyr for at få behandlet en klage. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen af Registrerede Revisorer skal dog ikke betale gebyr.

*Stk. 2 .* Revisornævnet kan lade afhøring af parter og vidner foretage ved byretten på det sted, hvor parten eller vidnet bor.

**§ 22 a .** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at det i § 18 omhandlede Disciplinærnævn og det i § 19 omhandlede Revisornævn også kan behandle klager over autoriserede revisorer, der er beskikket af den færøske registreringsmyndighed.

*Stk. 2 .* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan lade den i § 4, stk. 2, nævnte Revisorkommission bistå den færøske registreringsmyndighed.

### **Kapitel 3 a**

#### *Frister*

§ 22 b. De frister, der er fastsat i eller i henhold til denne lov, begynder at løbe fra og med dagen efter den dag, hvor den begivenhed, som udløser fristen, finder sted. Dette gælder ved beregning af såvel dage- som uge-, måneds- og årsfrister.

*Stk. 2* . Er fristen angivet i uger, udløber fristen, jf. stk. 1, på ugedagen for den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted.

*Stk. 3* . Er fristen angivet i måneder, udløber fristen, jf. stk. 1, på månedsdagen for den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted. Hvis den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted, er den sidste dag i en måned, eller hvis fristen udløber på en månedsdag, som ikke findes, udløber fristen altid på den sidste dag i måneden uanset dens længde.

*Stk. 4* . Er fristen angivet i år, udløber fristen, jf. stk. 1, på årsdagen for den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted.

*Stk. 5* . Udløber en frist i en weekend, på en helligdag, grundlovsdag, juleaftensdag eller nytårsaftensdag, udstrækkes fristen til den førstkommande hverdag.

### **Kapitel 4**

#### *Ikrafttrædelsesbestemmelser m.v.*

§ 23. Denne lov træder i kraft den 1. juli 1967.

*Stk. 2* . Samtidig ophæves §§ 65-73 og 95 i næringslov nr. 138 af 28. april 1931.

*Stk. 3* . Det påhviler statsautoriserede revisorer, der ikke har deponeret deres beskikkelse, inden en måned efter lovens ikrafttræden at have forsikret som anført i § 1, stk. 2, nr. 7.

§ 24. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland, men kan ved kgl. anordning sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som landsdelens særlige forhold tilsiger.

Lov nr. 851 af 23. december 1987 indeholder bl.a. følgende ikrafttrædelsesbestemmelse:

Loven træder i kraft den 1. januar 1988.

Lov nr. 815 af 21. december 1988 indeholder bl.a. følgende ikrafttrædelsesbestemmelse:

#### **§ 8**

*Stk. 1* . Loven træder i kraft den 1. januar 1989, således at den finder anvendelse for regnskabsår, der begynder 1. januar 1989 eller senere.

*Stk. 2-4* . (Udeladt)

Lov nr. 936 af 27. december 1991 indeholder bl.a. følgende ikrafttrædelsesbestemmelser:

#### **§ 20**

Loven træder i kraft ved bekendtgørelsen i Lovtidende>(\* 2)

#### **§ 21**

*Stk. 1* . Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

*Stk. 2* . (Udeladt)

*Stk. 3* . §§ 3, 10, 11, 12, 13, 14, 15 og 16 kan ved kongelig anordning sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som de særlige grønlandske forhold tilsiger.

*Stk. 4* . (Udeladt)

Lov nr. 1003 af 19. december 1992 indeholder bl.a. følgende ikrafttrædelsesbestemmelse:

### § 3

*Stk. 1.* Loven træder i kraft den 1. juli 1993.

*Stk. 2.* Revisornævnets formand bestemmer, om en verserende sag for Revisornævnet skal behandles af dette nævn, eller om sagen skal overgå til behandling i det pågældende Disciplinærnævn.

Lov nr. 427 af 1. juni 1994 indeholder følgende ikrafttrædelsesbestemmelser m.v.:

I § 4, stk. 1, fastsættes, at de ændringer, som angår § 1, stk. 2, nr. 5 og 6, § 1, stk. 3, sidste pkt., § 4, stk. 2, § 5, stk. 2, § 5a, stk. 1, 1. pkt., §§ 6 a, 10 og 11, § 12, stk. 2 (ophæves), § 13, stk. 1, § 13, stk. 1, nr. 3-6, § 14 og § 16, stk. 1, træder i kraft den 1. september 1994, jf. dog stk. 4 og 6. Bestemmelserne i § 1, stk. 2, nr. 5, træder dog først i kraft den 1. januar 1996.

I § 4, stk. 2, fastsættes, at de ændringer, som angår § 18, stk. 1, 1. pkt., § 18 a, stk. 2-5, og § 22 a, træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende>(\* 3)

I § 4, stk. 4, fastsættes, at fysiske eller juridiske personer, der før den 19. januar 1994 har erhvervet ejerandele i en virksomhed, senest den 1. januar 1997 skal have bragt disse ejerandele i overensstemmelse med § 10, stk. 3, og § 11, stk. 4 og 5. Revisionsvirksomheder, der er oprettet før den 19. januar 1994, skal senest den 1. januar 1997 have bragt deres selskabsform og ledelsesforhold i overensstemmelse med § 11, stk. 1, 3 og 7.

I § 4, stk. 6, fastsættes, at bestemmelserne i § 14, stk. 1, finder anvendelse på regnskabsår, der påbegyndes den 1. september 1994 eller senere.

I § 5 fastsættes, at loven ikke gælder for Færøerne og Grønland, men ved kgl. anordning kan sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som denne landsdels særlige forhold tilsiger.

Lov nr. 377 af 22. maj 1996 indeholder bl.a. følgende ikrafttrædelsesbestemmelser m.v.:

### § 14

I § 14, stk. 1, fastsættes det, at loven træder i kraft den 1. juni 1996.

I § 14, stk. 5, fastsættes det, at bestemmelsen i § 7, nr. 5, vedrørende ændring af § 18 a, stk. 5, i lov om statsautoriserede revisorer, tillige finder anvendelse på sager, som er indbragt for Disciplinærnævnet, men som Disciplinærnævnet ikke har påbegyndt behandlingen af den 1. juni 1996.

### § 17

I § 17 fastsættes det, at loven ikke gælder for Grønland og Færøerne, men at bl.a. § 7, som vedrører ændring af lov om statsautoriserede revisorer, kan sættes i kraft ved kgl. anordning for Grønland med de afvigelser, som de særlige grønlandske forhold tilsiger.

Lov nr. 386 af 22. maj 1996 indeholder bl.a. følgende ikrafttrædelsesbestemmelser m.v.:

### § 34

I § 34 fastsættes det, at loven træder i kraft den 1. januar 1997.

### § 35

I § 35 fastsættes det, at loven ikke gælder for Færøerne eller Grønland, men at bl.a. § 10, som vedrører ændring i lov om statsautoriserede revisorer, kan sættes i kraft ved kgl. anordning for Grønland med de afvigelser, som de særlige grønlandske forhold tilsiger.

Lov nr. 1086 af 29. december 1997 indeholder følgende ikrafttrædelsesbestemmelse:

**§ 3**

Tidspunktet for lovens ikrafttræden fastsættes af erhvervsministeren.

Bekendtgørelse nr. 37 af 20. januar 1998 fastsætter, at lov nr. 1086 af 29. december 1997 træder i kraft den 1. februar 1998.

*Erhvervsministeriet, den 30. juni 1998*  
Pia Gjellerup

/ Ole Blöndal



## Bekendtgørelse af lov om registrerede revisorer

Herved bekendtgøres lov om registrerede revisorer, jf. lovekendtgørelse nr. 763 af 22. august 1994, med de ændringer, der følger af lov nr. 377 af 22. maj 1996, lov nr. 386 af 22. maj 1996 og lov nr. 1086 af 29. december 1997.

# Kapitel 1

## *Optagelse i registret*

§ 1. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører et revisorregister.

Stk. 2. Ret til at blive optaget i Revisorregistret og dermed til at benytte betegnelsen »registreret revisor« har enhver person, der

- 1) har bopæl her i landet,
- 2) er myndig og ikke under værgemål efter værgemålslovens § 5 eller under samværgemål efter værgemålslovens § 7,
- 3) ikke har anmeldt betalingsstandsning og ikke er under konkurs,
- 4) har bestået en særlig kvalifikationseksamen, jf. § 1 b,
- 5) i mindst 3 år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelse af navnlig opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber, konsoliderede regnskaber eller tilsvarende finansielle oversigter, på en registreret eller statsautoriseret revisors kontor og
- 6) er forsikret mod økonomiske krav, som måtte følge af udførelsen af hvervet som registreret revisor. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler herom, herunder om forsikringens omfang og art samt dens tidsmæssige udstrækning.

Stk. 3. Optagelse i registret kan nægtes under de i borgerlig straffelovs § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Endvidere kan optagelse i registret nægtes, såfremt den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at vedkommende ikke vil drive virksomhed som registreret revisor på forsvarlig måde. Endelig kan optagelse i registret nægtes, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 50.000 kr. og derover.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra betingelserne i stk. 2, nr. 5. Registreringen kan i så fald tidsbegrænses.

§ 1 a. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan registrere personer, som godtgør at have fået en uddannelse i udlandet, der findes at kunne ligestilles med den i § 1, stk. 2, nr. 4 og 5, omhandlede uddannelse, og som i øvrigt opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, jf. stk. 3.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i øvrigt, hvor særlige forhold gør sig gældende, tillade udenlandske revisorer i enkelte tilfælde at varetage hverv, hvortil der i lovgivningen kræves en registreret revisor.

Stk. 3. Registrering i henhold til en særlig af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i medfør af loven given dispensation kan begrænses og betinges.

§ 1 b. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter de nærmere bestemmelser om den i § 1, stk. 2, nr. 4, nævnte kvalifikationseksamen, herunder betingelserne for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene, eksamens afholdelse og bedømmelsen.

*Stk. 2.* Den i henhold til § 4, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer nedsatte Revisorkommission afholder eksamen for registrerede revisorer. Til at bistå ved afholdelse af eksamen nedsætter Revisorkommissionen en eksamenskommission. Eksamenskommissionen skal bestå af 3 registrerede revisorer og af 5 eller flere medlemmer, der ikke er registrerede revisorer. Formanden for eksamenskommissionen skal vælges blandt de medlemmer, der ikke er registrerede revisorer. Eksamenskommissionens øvrige medlemmer behøver ikke være medlemmer af Revisorkommissionen. Der kan ikke deltage statsautoriserede revisorer i eksamenskommissionen.

**§ 2 .** Ved optagelse i Revisorregistret betales et af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsat gebyr. Styrelsen kan bestemme, at gebyret kan opkræves efterfølgende, og at der kan fastsættes gebyr for rykkerbreve m.v. ved for sen betaling. Der udleveres den pågældende et bevis for den stedfundne registrering.

**§ 2 a .** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage en registreret revisor retten til at være optaget i registret, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 100.000 kr. og derover. Frakendelsen kan ske på tid fra 1 til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til domstolsprøvelse efter stk. 2 og om fristen herfor.

*Stk. 2 .* En afgørelse i henhold til stk. 1, kan af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for domstolene. Anmodning herom skal være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Styrelsen anlægger sag mod den pågældende i den borgerlige retsplejes former.

*Stk. 3 .* Anmodning om sagsanlæg har ikke opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling skal have adgang til at udøve virksomhed som registreret revisor. Ankes en dom, hvorved en tilbagekaldelse ikke findes lovlig, kan den ret, der har afsagt dommen, eller den ret, hvortil sagen er indbragt, bestemme, at virksomheden som registreret revisor ikke må drives under ankesagens behandling.

**§ 3 .** En registreret revisor slettes i registret,

- 1) når vedkommende dør,
- 2) hvis betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1, 2, 3 eller 6, ikke længere er opfyldt,
- 3) hvis retten til at være optaget i registret frakendes efter § 11, stk. 2, eller borgerlig straffelovs § 79, eller
- 4) hvis den pågældende driver et erhverv eller indtager en stilling, der efter § 6 a, stk. 1 og 2, ikke kan forenes med virksomheden som registreret revisor.

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

*Stk. 3 .* Slettes en registreret revisor, skal registreringsbeviset straks tilbageleveres Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det samme gælder, hvis revisoren er slettet i registret efter § 2 a.

*Stk. 4 .* Ophører grunden til, at en revisor er slettet, skal den pågældende på ny optages i registret efter anmodning og uden betaling af gebyr.

**§ 4 .** Kun personer, der er optaget i Revisorregistret, må benytte betegnelsen »registreret revisor«.

## **Kapitel 2**

### *Registrerede revisorers virksomhed*

**§ 4 a.** En registreret revisors virksomhed omfatter revision af regnskaber m. v. samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder.

*Stk. 2.* En registreret revisor skal udføre sit hverv med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.

*Stk. 3.* En registreret revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udøvelse af revision. Det samme gælder ved afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens egen brug.

*Stk. 4.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om registrerede revisors virksomhed, påtegninger og andre erklæringer samt for udførelse af revisionsarbejder.

**§ 5.** Registrerede revisorer samt selskaber, som driver bogførings-, regnskabs- eller revisionsvirksomhed med registrerede revisorer som deltagere eller ansatte, må kun have mere end et kontorsted, hvis hvert kontor ledes af en til virksomheden knyttet registreret revisor, der kun er leder af det pågældende kontor.

*Stk. 2.* Før et kontorsted etableres, skal der indgives anmeldelse herom til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

**§ 6.** En registreret revisors påtegning på et regnskab anses, medmindre andet fremgår af påtegningen, som udtryk for, at regnskabet er revideret af den pågældende, og at det er rigtigt opstillet på grundlag af bogføringen og opgjort under omhyggelig hensyntagen til bestående værdier, rettigheder og forpligtelser og i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle vedtægters krav til regnskabsaflæggelsen.

**§ 6 a .** Stillingen som registreret revisor kan ikke forenes med nogen stats- eller kommunal tjenestemandstilling eller anden fastlønnet stilling i offentlig virksomhed bortset fra stilling som lærer ved en undervisningsinstitution eller som medarbejder ved en videnskabelig institution.

*Stk. 2.* Stillingen som registreret revisor er uforenelig med udøvelsen af anden erhvervsvirksomhed end den i § 4 a nævnte eller med stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller i øvrigt som ansat i en virksomhed, der driver anden erhvervsvirksomhed end den i § 4 a nævnte.

*Stk. 3.* En registreret revisor må ikke have en sådan ejerandel i en virksomhed, der driver anden virksomhed end den i § 4 a nævnte, at revisor derved får indflydelse på eller en mere betydelig økonomisk interesse i den pågældende virksomhed. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte en frist for afhændelse af sådanne ejerandele.

*Stk. 4.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra stk. 1-3, hvis det skønnes, at den omhandlede virksomhed eller stilling er uden indflydelse på revisors uafhængighed.

*Stk. 5.* Ønsker en registreret revisor at udøve virksomhed eller beklæde en stilling, der er uforenelig med stillingen som registreret revisor, skal den pågældende, inden virksomheden påbegyndes eller stillingen overtages, anmode Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om at blive slettet i Revisorregistret.

**§ 6 b.** Virksomhed som registreret revisor, jf. § 4 a, må kun udøves som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab eller i aktie- eller anpartsselskab. Virksomheden må alene drive revisionsvirksomhed og eje revisionsvirksomhed.

*Stk. 2 .* I interessentskaber skal alle interessenterne være registrerede revisorer.

*Stk. 3 .* I aktie- og anpartsselskaber skal flertallet af bestyrelsesmedlemmerne være registrerede revisorer. Er anpartsselskabet uden bestyrelse, skal direktionen alene bestå af registrerede revisorer.

*Stk. 4 .* Aktier og anparter må alene ejes af

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

*Stk. 5.* De i stk. 4, nr. 3, 4 og 6, nævnte personer, der ikke er registrerede revisorer, samt de i stk. 4, nr. 5, nævnte foreninger må tilsammen højst eje 30 pct. af aktie- eller indskudskapitalen og må tilsammen højst råde over 30 pct. af stemmerettighederne i selskabet.

*Stk. 6.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan tillade, at andre end de i stk. 2 og 4 nævnte har ejerinteresser i en revisionsvirksomhed, såfremt forholdene taler herfor. Styrelsen kan endvidere tillade, at der drives revisionsvirksomhed sammen med udenlandske revisorer, såfremt forholdene taler herfor.

*Stk. 7.* Aktier skal udstedes på navn og må ikke være omsætningspapirer. En erhverver af en aktie eller anpart skal anmelde sin adkomst til selskabet senest 4 uger efter erhvervelsen. Aktier eller anparter skal afhændes senest 8 uger, efter at ejerforholdet er kommet i strid med stk. 4 eller 5. Afhændes aktierne eller anparterne ikke rettidigt, skal selskabet straks tvangsindløse aktierne eller anparterne. Ved tvangsindløsning finder reglerne i aktieselskabslovens §§ 20 b og 20 c tilsvarende anvendelse, uanset om der er tale om tvangsindløsning af aktier eller anparter.

*Stk. 8.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udøvelse af revisionsvirksomhed i selskabsform, herunder regler om offentliggørelse af ejerforholdene i revisionsvirksomheden, om udøvelse af stemmeretten på aktierne eller anparterne i revisionsvirksomheden samt om afhændelse af en aktie eller anpart i tilfælde af en aktionærs eller anpartshavers død eller slettelse i Revisorregistret.

**§ 6 c.** Uanset bestemmelserne i § 6 a, stk. 2, og § 6 b, stk. 1, kan revisionsvirksomhed, jf. § 4 a, udøves i de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, der er tilknyttet eller drives under De danske Landboforeninger, Dansk Familielandbrug eller Dansk Erhvervsgartnerforening, og registrerede revisorer kan tage ansættelse i disse rådgivningskontorer. Sådanne revisorer må alene udføre revisionsvirksomhed for fysiske og juridiske personer, der driver landbrugsvirksomhed, og hos hvem rådgivningskontoret i et regnskabsår ikke har en større andel af sin omsætning end 5 pct.

*Stk. 2.* Registrerede revisorer, der er ansat på de i stk. 1 nævnte rådgivningskontorer, må ikke udøve anden revisionsvirksomhed eller have ejerandele i en revisionsvirksomhed.

**§ 7.** Ingen registreret revisor må i sin virksomhed afgive erklæring, når

- 1) den pågældende ved tjenesteforhold, ved ægteskab, ved faste samlivsforhold, ved adoptiv- eller plejeforhold eller ved slægts- eller svogerskab i op- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nært som søskendebørn er knyttet til den, som har begæret erklæringen, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller til vedkommendes bogholder eller kasserer,
- 2) den pågældende i tilfælde af, at erklæringen er begæret af erhvervsvirksomheder eller institutioner, eller revisionen ønskes udført hos disse, på nogen af de under 1) angivne måder er knyttet til medlemmer af vedkommende bestyrelse eller direktion eller til virksomhedens eller institutionens kasserer eller bogholder,

- 3) den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, har nogen form for økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet,
- 4) den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller denne virksomheds ledelsesmedlemmer eller ansatte har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller til bestyrelsen i revisionsvirksomhedens modervirksomhed,
- 5) revisor, dennes ægtefælle, forældre eller børn eller den, som revisor lever sammen med i et fast samlivsforhold, har mere end en ubetydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller
- 6) der foreligger andre omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed.

*Stk. 2* . En registreret revisor skal ved udførelsen af revisionsopgaver uden for Danmark iagttage de bestemmelser om uafhængighed, der gælder for lovpligtig revision i vedkommende land.

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

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

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

**§ 8 a** . Erhvervsministeren kan fastsætte regler om klageadgangen for afgørelser, der træffes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, herunder at afgørelserne ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.

**§ 8 b** . Er der i lovgivningen eller i en virksomheds vedtægter foreskrevet valg af flere revisorer, kan en valgt registreret revisors personale eller revisorer, med hvilke der drives revisionsvirksomhed, ikke vælges som medrevisorer. Vælges et revisionselskab eller en i et sådant ansat registreret revisor som den ene revisor, kan ingen i revisionselskabet ansat person vælges som medrevisor.

**§ 8 c** . En registreret revisor må højst beskæftige 3 revisormedarbejdere, som ikke i mindst 3 år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af navnlig opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber, konsoliderede regnskaber eller tilsvarende finansielle oversigter, på en statsautoriseret eller registreret revisors kontor. Når særlige omstændigheder taler derfor, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen undtage fra denne bestemmelse.

### **Kapitel 3**

#### *Bestemmelser vedrørende straf m.v.*

**§ 9** . Overtrædelse af § 3, stk. 3, § 4, § 5, § 6 a, stk. 1 og 2, § 6 b, stk. 1-5 og 7, § 6 c, § 7, stk. 1, nr. 1-5, og stk. 2, § 8, stk. 1 og 3, samt § 8 b straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

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

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

*Stk. 4.* En registreret revisor, der i sin virksomhed afgiver urigtig skriftlig erklæring eller skriftligt bevidner noget, hvorom den pågældende ingen kundskab har, eller underskriver på et regnskab, som ikke er revideret af vedkommende, uden at dette fremgår af den afgivne revisionserklæring, straffes med bøde eller hæfte, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

**§ 10 .** Borgerlig straffelovs §§ 144, 150-152 og 154-157 finder tilsvarende anvendelse på registrerede revisorer. For så vidt angår disses medarbejdere, finder samme lovs §§ 144, 152 og 155 tilsvarende anvendelse.

*Stk. 2 .* En registreret revisor, der fratræder et hverv, har uanset straffelovens regler om tavshedspligt ret til at meddele den revisor, der træder i stedet, grunden til sin fratræden.

**§ 11 .** Foreningen af Registrerede Revisorer opretter et Disciplinærnævn, hvis forretningsorden udstedes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Disciplinærnævnet består af en formand, der skal være dommer, og mindst 4 andre medlemmer, hvoraf 2 skal være registrerede revisorer og 2 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Ved udvidelse af medlemskredsen skal der udnævnes lige mange registrerede revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugerne. Nævnets formand og medlemmer udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der ligeledes kan udpege en dommer som næstformand. Formandsskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

*Stk. 2 .* Ved Disciplinærnævnets behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 registreret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugerne. Deltager flere medlemmer skal antallet af registrerede revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne.

*Stk. 3 .* Klager over, at en registreret revisor ved udøvelsen af sin virksomhed har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Disciplinærnævnet. Klager over revisors vederlag samt kollegiale sager kan ikke indbringes for Disciplinærnævnet. Disciplinærnævnet skal behandle klagerne uden hensyn til, om indklagede er medlem af Foreningen af Registrerede Revisorer.

*Stk. 4 .* Disciplinærnævnet eller formanden kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har en retlig interesse i det forhold, klagen angår, samt klager, der på forhånd må skønnes grundløse. Er en klage indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden eller Foreningen af Registrerede Revisorer, skal Disciplinærnævnet behandle klagen.

*Stk. 5 .* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om, at klageren skal betale et gebyr til Disciplinærnævnet for at få behandlet en klage.

**§ 11 a .** En registreret revisor, der ved udøvelsen af sin virksomhed tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører, kan af Disciplinærnævnet tildes en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 200.000 kr. Bøden tilfalder statskassen.

*Stk. 2 .* Finder Disciplinærnævnet, at det over for en indklaget kan blive aktuelt at bringe rettighedsfrakendelse i anvendelse, jf. § 19 a, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer, skal nævnet med en begrundet redegørelse henvise sagen til behandling i Revisornævnet.

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

*Stk. 4 .* Påhviler der den revisionsvirksomhed, hvori den pågældende revisor er indehaver eller er ansat, et medansvar for forhold, som nævnt i stk. 1, kan revisionsvirksomheden pålægges en advarsel eller en bøde, der tilfalder statskassen, på ikke over 500.000 kr. Revisionsvirksomheden

kan alene pålægges sanktioner, såfremt virksomheden er inddraget som part i en klagesag for Disciplinærnævnet eller Revisornævnet.

*Stk. 5.* Revisornævnets formand kan efter indstilling fra formanden for Disciplinærnævnet i større og komplicerede sager udvælge en sagkyndig til at forelægge sagen for Disciplinærnævnet og foretage afhøringer for nævnet. Udgiften til den sagkyndige afholdes af Foreningen af Registrerede Revisorer. I sager indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren eller anklagemyndigheden afholdes udgiften af den pågældende myndighed.

*Stk. 6.* Disciplinærnævnet kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggøres.

**§ 11 b.** Disciplinærnævnets afgørelse kan af sagens parter indbringes for Revisornævnet. Indbringelsen skal være modtaget i Revisornævnet senest 3 måneder efter afgørelsens meddelelse. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden og Foreningen af Registrerede Revisorer kan inden for samme frist indbringe enhver afgørelse, der er truffet af Disciplinærnævnet, for Revisornævnet.

*Stk. 2.* Sagens indbringelse for Revisornævnet har opsættende virkning.

**§ 11 c.** Forældelsesfristen er 5 år regnet fra den dag, da den pligtstridige handling eller undladelse er ophørt.

*Stk. 2.* Forældelsesfristen afbrydes ved indgivelse af klage til Disciplinærnævnet.

**§ 11 d.** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at det i § 11 omhandlede Disciplinærnævn også kan behandle klager over registrerede revisorer, der er registreret af den færøske registreringsmyndighed.

*Stk. 2.* Reglerne i §§ 19-22 a i lov om statsautoriserede revisorer finder anvendelse på Revisornævnets behandling af sager vedrørende registrerede revisorer.

**§ 11 e.** De frister, der er fastsat i eller i henhold til denne lov, begynder at løbe fra og med dagen efter den dag, hvor den begivenhed, som udløser fristen, finder sted. Dette gælder ved beregning af såvel dage- som uge-, måneds- og årsfrister.

*Stk. 2.* Er fristen angivet i uger, udløber fristen, jf. stk. 1, på ugedagen for den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted.

*Stk. 3.* Er fristen angivet i måneder, udløber fristen, jf. stk. 1, på månedsdagen for den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted. Hvis den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted, er den sidste dag i en måned, eller hvis fristen udløber på en månedsdag, som ikke findes, udløber fristen altid på den sidste dag i måneden uanset dens længde.

*Stk. 4.* Er fristen angivet i år, udløber fristen, jf. stk. 1, på årsdagen for den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted.

*Stk. 5.* Udløber en frist i en weekend, på en helligdag, grundlovsdag, juleaftensdag eller nytårsaftensdag, udstrækkes fristen til den førstkommende hverdag.

## **Kapitel 4**

### *Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser*

**§ 12.** Loven træder i kraft den 1. november 1970.

*Stk. 2.* Revisorer har indtil den 1. november 1971 ret til at blive optaget i Revisorregistret, hvis de

- 1) opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1-5, jf. stk. 3, og gennem mindst 3 år har drevet selvstændig revisorvirksomhed som hovederhverv,

- 2) opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1-4, jf. stk. 3, og gennem mindst 10 år har drevet selvstændig revisorvirksomhed som hovederhverv eller
- 3) opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1-4, jf. stk. 3, og efter det fyldte 40. år gennem mindst de seneste 10 år har været ansat hos en statsautoriseret revisor og der deltaget i alle almindeligt forekommende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejder.

#### § 12 a . (Udeladt)

§ 13 . Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland, men kan ved kgl. anordning sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som landsdelens særlige forhold tilsiger.

Lov nr. 851 af 23. december 1987 indeholder følgende ikrafttrædelsesbestemmelse:

Loven træder i kraft den 1. januar 1988.

Lov nr. 815 af 21. december 1988 indeholder følgende ikrafttrædelsesbestemmelser:

#### § 8

*Stk. 1* . Loven træder i kraft den 1. januar 1989, således at den finder anvendelse for regnskabsår, der begynder 1. januar 1989 eller senere.

*Stk. 2-4* . (Udeladt)

Lov nr. 936 af 27. december 1991 indeholder følgende ikrafttrædelsesbestemmelser:

#### § 20

Loven træder i kraft ved bekendtgørelsen i Lovtidende.(\* 2)

#### § 21

*Stk. 1* . Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

*Stk. 2* . (Udeladt)

*Stk. 3* . §§ 3, 10, 11, 12, 13, 14, 15 og 16 kan ved kongelig anordning sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som de særlige grønlandske forhold tilsiger.

*Stk. 4* . (Udeladt)

Lov nr. 1003 af 19. december 1992 indeholder følgende ikrafttrædelsesbestemmelser:

#### § 3

*Stk. 1* . Loven træder i kraft den 1. juli 1993.

*Stk. 2* . Revisornævnets formand bestemmer, om en verserende sag for Revisornævnet skal behandles af dette nævn, eller om sagen skal overgå til behandling i det pågældende Disciplinærnævn.

Lov nr. 427 af 1. juni 1994 indeholder følgende ikrafttrædelsesbestemmelser m.v.:

I § 4, stk. 1, fastsættes, at de ændringer, som angår § 1, stk. 2, nr. 5 og 6, § 1, stk. 3, sidste pkt., § 2 a, stk. 1, 1. pkt., § 3, stk. 1, nr. 4, § 4 a, § 6, stk. 2 (ophæves), §§ 6 a-c, § 7, stk. 1, § 7, stk. 1, nr. 3-6, § 8 og § 9, stk. 1, træder i kraft den 1. september 1994, jf. dog stk. 4-6. Bestemmelserne i § 1, stk. 2, nr. 5, træder dog først i kraft den 1. januar 1996.

I § 4, stk. 2, fastsættes, at de ændringer, som angår § 11, stk. 1, 1. pkt., § 11 a, stk. 2-5, og § 11 d træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.(\* 3)



I § 4, stk. 4, fastsættes, at fysiske eller juridiske personer, der før den 19. januar 1994 har erhvervet ejerandele i en virksomhed, senest den 1. januar 1997 skal have bragt disse ejerandele i overensstemmelse med § 6 a, stk. 3, og 6 b, stk. 4 og 5. Revisionsvirksomheder, der er oprettet før den 19. januar 1994, skal senest den 1. januar 1997 have bragt deres selskabsform og ledelsesforhold i overensstemmelse med § 6 b, stk. 1, 3 og 7.

I § 4, stk. 5, fastsættes, at registrerede revisorer, der er omfattet af § 6 c, senest den 1. januar 1997 skal have bragt deres virksomhedsudøvelse i overensstemmelse med § 6 c, stk. 1, 2. pkt., og stk. 2.

I § 4, stk. 6, fastsættes, at bestemmelserne i § 8, stk. 1, finder anvendelse på regnskabsår, der påbegyndes den 1. september 1994 eller senere.

I § 5 fastsættes, at loven ikke gælder for Færøerne og Grønland, men ved kgl. anordning kan sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som denne landsdels særlige forhold tilsiger.

Lov nr. 377 af 22. maj 1996 indeholder bl.a. følgende ikrafttrædelsesbestemmelser m.v.:

#### **§ 14**

I § 14, stk. 1, fastsættes det, at loven træder i kraft den 1. juni 1996.

I § 14, stk. 5, fastsættes det, at bestemmelsen i § 8, nr. 7, vedrørende ændring af § 11 a, stk. 5, i lov om registrerede revisorer, tillige finder anvendelse på sager, som er indbragt for Disciplinærnævnet, men som Disciplinærnævnet ikke har påbegyndt behandlingen af den 1. juni 1996.

#### **§ 17**

I § 17 fastsættes det, at loven ikke gælder for Grønland og Færøerne, men at bl.a. § 7, som vedrører ændring af lov om registrerede revisorer, kan sættes i kraft ved kgl. anordning for Grønland med de afvigelser, som de særlige grønlandske forhold tilsiger.

Lov nr. 386 af 22. maj 1996 indeholder bl.a. følgende ikrafttrædelsesbestemmelser m.v.:

#### **§ 34**

I § 34 fastsættes det, at loven træder i kraft den 1. januar 1997.

#### **§ 35**

I § 35 fastsættes det, at loven ikke gælder for Færøerne eller Grønland, men at bl.a. § 11, som vedrører ændring i lov om registrerede revisorer, kan sættes i kraft ved kgl. anordning for Grønland med de afvigelser, som de særlige grønlandske forhold tilsiger.

Lov nr. 1086 af 29. december 1997 indeholder følgende ikrafttrædelsesbestemmelse:

#### **§ 3**

Tidspunktet for lovens ikrafttræden fastsættes af erhvervsministeren.

Bekendtgørelse nr. 37 af 20. januar 1998 fastsætter, at lov nr. 1086 af 29. december 1997 træder i kraft den 1. februar 1998.

*Erhvervsministeriet, den 30. juni 1998*

Pia Gjellerup

/ Ole Blöndal





# Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

Kronprinsessegade 8, 1306 København K. Telefon 33 93 91 91  
Postgiro 6 43 16 58. Telefax nr. 33 11 09 13

Til

Statsautoriseret revisor  
J.E. Hviid-Nielsen

---

16. april 1999

UC/NEA/ph/adm/uc/kor/hviid.doc

## Forbudet mod at statsautoriserede revisorer tager ansættelse hos registrerede revisorer

---

Det fremgår af § 10, stk. 2, 2. pkt.:

"En statsautoriseret revisor må ikke tage ansættelse i revisionsvirksomheder omfattet af lov om registrerede revisorer".

Bestemmelsen blev indføjet i loven ved revisorlovændringerne i 1994.

Før 1994 var forbudet mod, at en statsautoriseret revisor tog ansættelse hos f.eks. en registreret revisor indeholdt i § 11, stk. 2, der fastslog:

"Statsautoriserede revisorer kan kun tage ansættelse hos andre statsautoriserede revisorer, i selskaber eller i fonde, hvis eneste formål er at drive revisionsvirksomhed og eventuelt i forbindelse hermed forvaltningsvirksomhed ...".

Der kan her henvises til vedlagte bilag angående L 151 fra 1994.

Der var ligeledes i den dagældende § 11, stk. 1, et forbud mod, at statsautoriserede revisorer drev revisionsvirksomhed sammen med andre end statsautoriserede revisorer (f.eks. registrerede revisorer). Et sådan eksplicit forbud gælder ikke længere, men der er i stedet indført en regel om, at medarbejdere, der ikke er statsautoriserede revisorer (f.eks. registrerede revisorer) tilsammen højst må eje 30% af aktie-/anpartskapitalen henholdsvis stemmerettighederne, jf. § 11, stk. 5, i den nugældende lov om statsautoriserede revisorer.

En væsentlig begrundelse for at forbyde statsautoriserede revisorers ansættelse hos registrerede revisorer er, at klienterne (og trediemænd, der fæster lid til revisorernes arbejde) ikke bør kunne vildledes med hensyn til de pågældende revisionsydelsers faglige niveau og uddannelsesmæssige grundlag. Det skal her særligt bemærkes, at selv om en registreret revisor som udgangspunkt er godkendt efter EU's 8. direktiv, har meget få - 20 til 30 - til dato opnået deres registrering efter de nye uddannelsesbestemmelser, som blev indført i 1991. Efter de oplysninger, som foreningen har indhentet fra de respektive uddannelsessteder, er der ikke tegn på signifikant ændring i disse tal i tiden fremover. Det skal her bemærkes, at en stor procentdel af de personer, der har opnået registreringen efter de nye bestemmelser - under studietiden og efter eksamen - har ansættelse i en statsautoriseret revisionsvirksomhed.

Det er således fortsat FSRs opfattelse, at der ikke på nogen måde må opstå usikkerhed om, hvor instruktionsbeføjelsen og den dertil knyttede tilsynspligt er placeret, hverken udadtil i relation til klienter, overfor tredjemand eller i relation til revisionsvirksomhedens personale.

Tager en statsautoriseret revisor ansættelse hos en registreret revisor eller i en anden virksomhed uden at deponere sin beskikkelse, vil andre interesser – faglige såvel som økonomiske – uundgåeligt kunne påvirke den statsautoriserede revisors arbejde, hvorved revisors uafhængighed dermed kunne bringes i fare.

Når titlen "statsautoriseret revisor" benyttes, må det altid sikres, at der gælder en uindskrænket instruktionsbeføjelse med pligt til at opretholde kravene til den faglige uddannelse og standard svarende til statsautoriserede revisorer og som ikke kan underlægges begrænsninger som følge af, at ejerskabet til det pågældende revisionsfirma for et flertals vedkommende udgøres af ikke statsautoriserede revisorer.

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

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

Det er foreningens opfattelse – jf. ovenfor – at de bestående regler på området er hensigtsmæssige og derfor ikke bør undergå ændringer.

I betænkning nr. 1254, 1993, anføres (s. 87):

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


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

Set fra FSRs synsvinkel er det endog yderst betænkeligt, hvis en statsautoriseret revisor kan fortsætte med at udøve revision på linie med andre statsautoriserede revisorer i alle typer af erhvervsvirksomheder/selskaber – jf. her bekendtgørelse nr. 427 af 23. maj 1996 (bilag) – hvis han er ansat hos og dermed underlagt det lavere faglige niveau, som registrerede revisorer er underlagt.

Det bør således fortsat kræves, at en statsautoriseret revisor, der ønsker at tage ansættelse hos en registreret revisor, skal deponere sin beskikkelse som statsautoriseret revisor. Revisor kan herefter i stedet opnå titel som "registreret revisor", hvorved det klart markeres over for kli-

enter og regnskabsbrugere, at revisionen sker efter de (lavere) normer, der gælder for registrerede revisorer.

Med venlig hilsen



Uffe Conrad  
adm. direktør

## L 151 - forskelle mellem statsautoriserede og registrerede revisorer virke

Det er lovforslagets formål at sikre tilliden til revisorerne ved at stille øgede krav til revisorerens kompetence og uafhængighed.

Ved vurdering af de krav, der må stilles til revisors faglige kompetence, må det tages i betragtning, at der ved større selskabers regnskabsaflæggelse ofte vil foreligge både komplekse regnskabsmæssige og juridiske problemstillinger, som kræver en betydelig tværfaglig viden fra revisors side. Som følge af det komplekse arbejdsområde, som en revision omfatter, kan revisors uddannelse ikke alene baseres på et snævert fagteknisk grundlag, men må i betydeligt omfang også baseres på en tværfaglig indsigt på højt niveau, såvel indenfor erhvervsøkonomiske, erhvervsjuridiske og nationaløkonomiske områder.

Hertil kommer, at mange af de vurderinger, som revisor skal gennemføre under en revision, foretages med udgangspunkt i en drøftelse med virksomhedens ledelse. Ledelsen i de større danske og internationale virksomheder vil sædvanligvis have en uddannelse på handelshøjskole-/universitetsniveau, og det er derfor naturligvis vigtigt, at de revisorer, der skal "revidere" ledelsen, har en i det mindste tilsvarende uddannelse af hensyn til revisors reelle uafhængige status over for ledelsen.

Revision af store selskaber er i praksis en kompliceret opgave og stiller i stigende grad krav til revisors kompetence vedrørende komplicerede informations- og økonomistyringssystemer, interne kontrolsystemer, anvendelse af de nyeste revisionsprocedurer etc. På denne baggrund forekommer det mere nærliggende at forøge end at sænke uddannelseskravene til de revisorer, der har kompetence til at revidere store selskaber.

Niveauet og bredden af de krav, der stilles til revisors erhvervmæssige indsigt i forbindelse med revisionen af et større selskabs regnskab, er baggrunden for, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen så sent som i bekendtgørelse nr. 712 af 22. oktober 1990 fastsatte en begrænsning for de registrerede revisorer adgang til at foretage lovpligtig revision af større selskaber, hvilket i almindelighed vil sige virksomheder med mere end 250 ansatte.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i den forbindelse vurderet (jf. Revisorkommissionens forarbejder til nærværende lovforslag), at der også efter den i 1992 igangsatte nye uddannelse til registreret revisor fortsat vil være så væsentlig en forskel på uddannelsen af statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer, at det findes begrundet, at større selskabers regnskaber skal revideres af statsautoriserede revisorer, d.v.s. de personer, som har erhvervet deres uddannelse og praktiske erfaring på det højest mulige niveau. Dette fremgår også af bemærkningerne til lovforslaget.

Til belysning af forskellene i uddannelsen kan nævnes, at ses der bort fra forskellen i undervisningsniveauet på erhvervsskolerne kontra handelshøjskolerne/universitetscentre vil der til den teoretiske uddannelse til registreret revisor kræves i alt en studietid svarende til 3 årsværk inkl. den praktiske uddannelse, som gennemføres sideløbende. Til uddannelsen til statsautoriseret revisor kræves der til den teoretiske del 5 årsværk til cand.merc.-uddannelsen + 3 års

efterfølgende praktisk uddannelse eller i alt 8 årsværk før indstilling til den afsluttende eksamen.

De betydelige forskelle i uddannelsesniveaet har medført, at rektorkollegiet for landets universiteter og handelshøjskoler - ud fra en vurdering af undervisningens omfang og indhold - har meddelt, at uddannelsen til registreret revisor ikke kan danne grundlag for en meriteroverførsel til cand.merc.aud.-uddannelse.

Den teoretiske del af uddannelsen til statsautoriseret revisor finder i dag sted i København, Odense, Kolding, Århus og Ålborg som et 5-årigt heltidsstudie på akademisk niveau, mens uddannelsen til registreret revisor - såvidt FSR er bekendt - kun gennemføres på 4 erhvervsskoler landet over.

Det samlede antal studenter under uddannelse til statsautoriseret revisor på handelshøjskoler/universitetscentre må skønnes at være over 2.000, mens elevantallet på uddannelse til registreret revisor ifølge de seneste oplysninger er ca. 70. (I alt skønnes der at være 15.000 personer beskæftiget i landets statsautoriserede revisionsfirmaer, heraf alene ca. 4.000 i de 4 største firmaer. Tilsvarende må det skønnes, at der i Danmarks ca. 1.100 registrerede revisionsfirmaer under ét i alt er beskæftiget under 4.000 personer eller mindre end antal beskæftigede i de 4 største statsautoriserede revisionsfirmaer.)

De registrerede revisionsfirmaer er primært beskæftiget med revision i mindre virksomheder, herunder skatterådgivning og anden rådgivning af sådanne virksomheder. Dette afspejles også ved, at af Danmarks ca. 4.700 største virksomheder revideres 1,9% af registrerede revisorer.

De registrerede revisorerers begrænsede teoretiske uddannelse følges således af en tilsvarende begrænsning i den praktiske uddannelse, idet det ikke er muligt at gennemføre en tilstrækkelig dybdegående praktisk uddannelse af registrerede revisorer på basis af det klientgrundlag, som de registrerede revisorer i dag beskæftiger sig med. FSR kan derfor tilslutte sig, at der fortsat åbnes mulighed for, at registrerede revisorer kan uddannes hos de statsautoriserede revisionsfirmaer, hvor i forvejen ca. 1/3 af alle praktiserende registrerede revisorer er beskæftiget.

Begrænsningen i registrerede revisorerers virksomhed, jf. årsregnskabslovens § 61b, stk. 5, er således velbegrundet, og efter FSRs opfattelse kan uddannelsen til registreret revisor vanskeligt opfylde minimumskravene i EUs 8. selskabsdirektiv.

Det er ligeledes FSRs opfattelse, at man med uheldige konsekvenser har fået tilrettelagt uddannelsen til registreret revisor som en to-spolet uddannelse på forskellige niveauer - handelsskoler og handelshøjskoler - som derfor ikke kan forenes.

FSR har noteret sig muligheden for, at studerende med cand.merc.aud. eller HD med overbygning kan indstille sig til kvalifikationseksamen som registreret revisor. Det skal bemærkes, at overbygningen til HD endnu ikke er fastlagt, ligesom eksamenskommissionen for registrerede revisorer endnu ikke er nedsat. I modsætning til tidligere, hvor en cand.merc.aud.'er subsidiært en HD'er med overbygning uden videre kunne blive optaget i revisorregisteret, forudsætter registreringen nu en bestået kvalifikationseksamen samt for HD'ernes vedkommende et årsværks (2 år på deltid) yderligere uddannelse. Det kan forventes, at antallet af personer fra disse uddannelsesgrupper, der vil vælge at blive registreret revisor, vil reduceres væsentligt.

Årsagen hertil er, at registreringen alene har været en sikringsakt for de studerende, hvis de enten er bange for ikke at bestå eksamen som statsautoriseret revisor eller rent faktisk ikke består.

FSR vil derfor arbejde for, at der etableres en fælles enhedsuddannelse på handelshøjskole-/universitetsniveau, således at unge i uddannelse til revisor kan vælge at stoppe uddannelsen på HD-niveau, og blive registreret revisor, mens andre kan vælge at fortsætte uddannelsen til cand.merc.aud. og statsautoriseret revisor. De to uddannelser vil således komme til at hvile på en fælles faglig basis med mulighed for, dels at registrerede revisorer kan videreudanne sig til statsautoriserede revisorer, dels at revisorbranchen undgår at blive uhomogent sammensat, idet sidstnævnte dog forudsætter, at den nuværende adgang til at uddanne sig på handelsskolerne ophører.

Organisatorisk vil en sådan fællesuddannelse også kunne åbne for et nærmere samarbejde mellem de to revisorforeninger, som måske i sidste ende kan resultere i, at revisorbranchen kan organiseres under en fælles paraplyorganisation.

Uanset om et sådant mål kan nås i løbet af de kommende 10 år, vil det også i fremtiden være nødvendigt, at der tillægges de mest kvalificerede revisorer en fortrinsstilling til revision af større virksomheder, idet det ellers ikke vil være muligt at motivere et uddannelsesniveau for de statsautoriserede revisorer på højde med de bedste internationale uddannelser.

Det må således også på sigt være et dansk mål at sikre international tillid til revisionen af store, danske virksomheder gennem vedvarende høje og troværdige krav til revisors teoretiske og praktiske uddannelse.

Årsregnskabslovens § 61b, stk. 5, er derfor af afgørende betydning for revisionserhvervets udvikling og niveau i Danmark.

Uffe Conrad

2. marts 1994  
adm/best/lovgiv/notat.ph



## Bekendtgørelse om registrerede revisorerers adgang til lovpligtig revision af årsregnskab for selskaber

I medfør af § 61 b, stk. 3, i lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v., jf. lov-bekendtgørelse nr. 574 af 24. juni 1994 som se-nest ændret ved lov nr. 377 af 22. maj 1996, fast-sættes:

§ 1. For registrerede revisorer optaget i Revi-sorregistret efter den 1. november 1990 gælder følgende regler:

- 1) En registreret revisor kan foretage lovpligtig revision af årsregnskabet for et selskab, så-fremt det på balancetidspunktet ikke over-skrider 2 af størrelserne i nr. 3. Er selskabet en del af en koncern, der som helhed på mo-derselskabets balancetidspunkt overskrider 2 af størrelserne i nr. 3, kan en registreret re-visor ikke foretage lovpligtig revision af års-regnskabet for det pågældende selskab.
- 2) En registreret revisor kan foretage lovpligtig revision af et moderselskabs koncernregn-

skab, såfremt koncernen som helhed på mo-derselskabets balancetidspunkt ikke over-skrider 2 af størrelserne i nr. 3. Det er en be-tingelse, at revisor kan foretage lovpligtig revision af årsregnskaber for alle de selska-ber, der indgår i koncernen.

- 3) De i nr. 1 og 2 nævnte størrelser er:
  - a) balancesum 75 mio. kr.,
  - b) nettoomsætning 150 mio. kr. og
  - c) gennemsnitligt antal heltidsbeskæftige-de i løbet af regnskabsåret 250.
- 4) Adgangen til at anvende bestemmelserne i nr. 1 og nr. 2 ophører, såfremt det pågælden-de selskab eller koncernen som helhed i 2 på hinanden følgende regnskabsår har over-skredet 2 af de størrelser, der er nævnt i nr. 3.

§ 2. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. ju-ni 1996.

*Sik. 2.* Bekendtgørelse nr. 712 af 22. oktober 1990 ophæves.

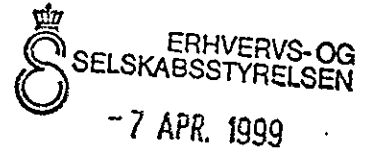
*Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, den 23. maj 1996*

OLE BLÖNDAL

/ Niels Anker Ring

# Registrerede Revisorer FRR

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



Att.: Fuldmægtig Liselotte Bang

VJ

Hvidovre, den 6. april 1999  
KH/asd 1+17f Hb  
Journal 4143/Doknr: 34327

## Vedr.: Revisorkommissionen - arbejdet med ændring af revisorlovgivningen

Via registreret revisor FRR Steffen Buhl Dinesen er FRR blevet anmodet om at fremkomme med supplerende bemærkninger i tilknytning til arbejdet med ændring af revisorlovgivningen i regi af Revisorkommissionen.

Indledningsvis skal FRR, i lighed med det FRR udtrykte på konferencen i november/98, præcisere, at også den kommende revisorlovgivning fundamentalt må bygge på krav om henholdsvis uafhængighed, kompetence samt at offentligt godkendte revisorer virker som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Det er opfattet således, at man fra Revisorkommissionens side ønsker FRR's bemærkninger til to hovedområder:

- Dels argumenter der taler for, at der bør være mulighed for, at registrerede revisorer og statsautoriserede revisorer i fællesskab kan eje en revisorvirksomhed ("krydsejerskab") samt at en statsautoriseret revisor kan være ansat i en registreret revisorvirksomhed, uden at skulle deponere sin beskikkelse.
- Dels orientering om FRR's synspunkter vedrørende de nærmere muligheder for indgåelse af samarbejdsaftaler mellem liberale erhverv og revisorer, herunder eventuelt ejerskab.

Grundlæggende er det FRR's opfattelse, at den gældende opdeling i henholdsvis registrerede revisorvirksomheder og statsautoriserede revisorvirksomheder bør ophæves, således

at der fremover bliver tale om en type revisorvirksomhed. - En sådan udvikling vil i øvrigt være i fuld overensstemmelse med den nye norske revisorlovgivning, som blev vedtaget i december/98.

Det er FRR's opfattelse, at det må være markedet, der regulerer, hvilke revisorvirksomheder der vil klare sig bedst i konkurrencen. En sådan markedsregulering vil utvivlsomt også medvirke til yderligere at styrke kvaliteten af revisors ydelser til kunderne samt skabe større fleksibilitet, således at revisorvirksomheder kan gennemføre nødvendige/ønskede tilpasninger.

Endvidere er det FRR's vurdering, at skabelsen af én type revisorvirksomhed, sammenlignet med den gældende opdeling, alt andet lige vil være ensbetydende med, at konkurrencen inden for revisorerhvervet i højere grad end tidligere finder sted på lige vilkår.

FRR's bemærkninger til spørgsmålet om, hvorvidt registrerede revisorer og statsautoriserede revisorer i fællesskab kan eje en revisorvirksomhed og muligheden for, at statsautoriserede revisorer kan tage ansættelse i en registreret revisorvirksomhed uden at skulle deponere sin beskikkelse.

Udover de foranstående generelle og principielle betragtninger finder FRR, at følgende forhold taler for, at der bør være mulighed for, at registrerede revisorer og statsautoriserede revisorer i fællesskab kan eje en revisorvirksomhed, samt at statsautoriserede revisorer kan tage ansættelse i en registreret revisorvirksomhed, uden at skulle deponere sin beskikkelse.

- De i lovgivningen mv. fastsatte pligter er de samme for henholdsvis registrerede revisorer og statsautoriserede revisorer.
- De i lovgivningen fastsatte rettigheder for henholdsvis registrerede revisorer og statsautoriserede revisorer er, i det store og hele også identiske.

Særligt i relation til årsregnskabslovens § 61 b, stk. 3 ("begrænsningsbestemmelsen" for registrerede revisorer uddannet efter 1990) henledes opmærksomheden på de tilkendegivelser, der her er fremkommet fra Folketingets Erhvervsudvalg inden for de senere år. FRR ønsker endvidere at understrege, at indholdet af årsregnskabslovens § 61 b, stk. 3, i sin natur er uden en indre logik, i og med at begrænsningsbestemmelsen omfatter nyuddannede registrerede revisorer.

- Også registrerede revisorer er godkendt som europæiske selskabsrevisorer.
- Afgørende for løsning af opgaver hos kunder er ikke, om der er tale om henholdsvis en registreret revisorvirksomhed eller en statsautoriseret revisorvirksomhed, men derimod revisorvirksomhedens samlede kompetence, størrelse og kapacitet i forhold til den stillede opgave. - Hertil kommer i øvrigt, at empiriske undersøgelser synes at understøtte, at det for kunderne ikke er afgørende, om der er tale om den ene eller den anden type revisorvirksomhed, men derimod revisors samlede personlige kvalifikationer mv.
- Mulighederne for tilpasning i revisorerhvervet vil blive langt mere fleksible end det, der p.t. er mulighed for. - Hvis eksempelvis en registreret revisorvirksomhed

og en statsautoriseret revisorvirksomhed inden for samme geografiske lokalitet ønsker at fusionere på sådanne vilkår, at de nuværende ejere i begge revisorvirksomheder fortsat ønskes at kunne stå som ejere, er dette i dag som bekendt ikke muligt.

Samlet set, i lyset af de generelle betragtninger samt de ovenfor anførte konkrete begrundelser, er det FRR's opfattelse, at der ikke foreligger så tungtvejende modsatrettede hensyn, som skulle kunne stille sig i vejen for skabelse af mulighed for, at registrerede revisorer og statsautoriserede revisorer i fællesskab kan eje en virksomhed, samt at statsautoriserede revisorer kan tage ansættelse i en registreret revisorvirksomhed (uden samtidig at skulle deponere). Den logiske løsning herpå er naturligvis som nævnt foran, at der i forbindelse med den kommende lovgivning kun skabes en type revisorvirksomhed.

#### **FRR's bemærkninger til de nærmere muligheder for indgåelse af samarbejdsaftaler mellem liberale erhverv og revisorer, herunder eventuelt ejerskab.**

FRR har følgende bemærkninger hertil:

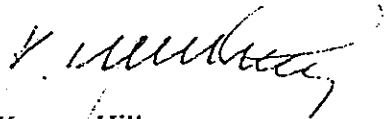
- FRR finder, at der skal være mulighed for indgåelse af samarbejdsaftaler mellem uafhængige virksomheder inden for de liberale erhverv. - I sådanne sammenhænge er det imidlertid imperativt, at registrerede revisorer og statsautoriserede revisorer stedse er særdeles opmærksomme på, at kravet om uafhængighed i enhver henseende har forrang i forhold til de fordele, som samarbejdsaftaler mellem uafhængige virksomheder blandt liberale erhverv kan indebære.
- Med hensyn til spørgsmålet, om hvorvidt andre grupper blandt de liberale erhverv bør have adgang til at kunne være medejere af revisorvirksomheder er FRR's udgangspunkt, at der ikke må opstå nogen form for risici for, at en revisorvirksomhed mister sin identitet som sådan.

I det omfang der ved kommende lovgivning skabes mulighed for, at man i revisorvirksomheder yderligere kan ansætte personer med en anden uddannelsesmæssig baggrund end revisorer, eksempelvis advokater, er det FRR's opfattelse, at muligheden for sådanne ansattes medejerskab skal holdes inden for de gældende lovgivningsmæssige rammer vedrørende medarbejderes mulighed for medejerskab i revisorvirksomheder.

- Med hensyn til mulighed for ejerskab af revisorvirksomheder (hvor der ikke er tale om ansatte medarbejdere), omfattende andre liberale erhvervsudøvere, eksempelvis advokater, er det FRR's principielle synspunkt, at alene registrerede revisorer og statsautoriserede revisorer skal kunne være ejere af revisorvirksomheder. - Sidstnævnte er efter FRR's opfattelse en grundlæggende forudsætning for, at man i det hele taget kan drøfte, om hvorvidt andre liberale erhvervsudøvere end revisorer skal kunne være medejere af revisorvirksomheder. - Udtrykt på en anden måde vil det efter FRR's vurdering være uacceptabelt, såfremt man skabte mulighed for, at andre liberale erhvervsudøvere, eksempelvis advokater, kunne være medejere af en revisorvirksomhed, hvis der ikke mindst samtidig skabtes mulighed for "krydsejerskab" mellem de to grupper af offentligt godkendte revisorer.

Afslutningsvis kan det oplyses, at FRR naturligvis er til rådighed, såfremt ovenstående bemærkninger ønskes uddybet.

Foreningen Registrerede Revisorer FRR



Karsten Hillestrøm  
adm. direktør

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

Dato: 25. februar 1999

## Notat om ændring af revisorlovgivningen

### 1. Indledning

Den gældende revisorlovgivning indeholder en række begrænsninger af området for revisors virksomhed. Begrænsninger som anses for utidssvarende i lyset af den udvikling, som samfundet som helhed og herunder revisorhvervet har gennemgået de seneste år.

I det følgende notat præsenteres en række områder, hvor det kunne være hensigtsmæssigt at ændre den gældende lovgivning. Notatet er opdelt i 3 hovedområder, hvor det første hovedområde (afsnit 4 og 5) omhandler de områder, hvor en ændring må anses for at være mest påtrængende. Det andet og tredje hovedområde (afsnit 6 og 7) indeholder ligeledes væsentlige ændringsforslag, herunder vedrørende revisors private forhold, som kan udskydes til en senere fase, hvilket navnlig vil være relevant, hvis overvejelserne vil forsinke gennemførelsen af lovændringer i de områder, som skitseres i notatets første hovedområde, da styrelsen tillægger disse størst prioritet.

Indledningsvis skal det påpeges, at der generelt er tale om forslag til ændringer, som ikke forventes at berøre revisorerens samlede uafhængighed og rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant.

I det følgende foretages af overskuelighedsmæssige grunde alene paragrafhenvvisninger til Lov om statsautoriserede revisorer (LSR), og der sondres ikke mellem registrerede og statsautoriserede revisorer.

### 2. Rammerne for ændringerne

På baggrund af en politisk debat om revisorhvervet og anbefalingerne i betænkning nr. 1254/1993 om revisorlovgivningen blev der i 1994 fremsat et lovforslag vedrørende revisorlovgivningen. Hensigten med lovforslaget var bl.a. en opstramning af reguleringen på revisorområdet, således at revisors uafhængighed blev yderligere sikret, og derved skabe en klarer retstilstand på området. Ændringer blev gennemført ved lov nr. 427 af 1. juni 1994.

Uafhængighedsproblematikken har ligeledes været til debat i EU regi. Grundlaget for harmoniseringsbestrebelse er foreløbigt EU-kommissionens Grønbog fra 1996 om den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i den europæiske union. Grønbogen fremhæver behovet for indførelse af sikkerhedsforanstaltninger så revisors uafhængighed ikke påvirkes. Eksempelvis fremhæver Grønbogen risikoen for revisors uafhængighed ved den stigende konkurrence i branchen, risikoen for dumping af priser, og en deraf afledt effekt på kvaliteten af det udførte arbejde, risiko for mindsket professionalisme i revisionen på bekostning af mere forretningsmæssige holdninger, risiko ved revisors rolle som såvel revisor som rådgiver m.v. Risici som bør afværges ved indførelse af sikkerhedsforanstaltninger. Herudover forudsætter Grønbogen indførelse af forbud mod udbydelse af ydelser, der kan påvirke revisors uafhængighed samt et krav om, at revisorer ikke må deltage i beslutningstagning.

Den danske revisorlovgivning har på de fleste områder taget stilling til mange af de forhold om uafhængighed som behandles i Grønbogen.

Ændringerne som følger af lov nr. 427 af 1. juni 1994 medførte sådanne stramninger på uafhængighedsområdet, at der i dag er tale om en meget restriktiv regulering. Loven fastsætter en meget snæver ramme for revisors virksomhed, således at de opgaver, der ifølge loven i dag må varetages af revisor, udover revisionen, er yderst begrænset.

Revisor er dermed afskåret fra at imødekomme klienternes fulde behov, også når der er tale om områder, hvor aktiviteterne er af så uvæsentlig karakter i relation til revisors virksomhed i øvrigt, at det ikke kan antages at kunne påvirke revisors uafhængighed. Reguleringen på området opleves derfor som mere vidtgående end nødvendig, hvorved der ikke sker en optimal udnyttelse af den kompetence som revisorerne besidder.

Samfundets stadige udvikling samt efterspørgslen af nye regnskabstyper og bredere rådgivningsområder har medført et behov for at revidere lovgivningen på området, således at lovgivningen ikke bremser den samfundsmæssige udvikling indenfor revisorhvervet, og derved indsnævrer den kløft som eksisterer mellem revisorlovgivningen og de faktiske forhold i revisorhvervet.

Det er samtidig ud fra et samfundsøkonomisk synspunkt uhensigtsmæssigt, at danske revisorer grundet en snæver lov måske ikke længere har naturlige rammer for deres arbejde henset til kompetencen m.v.

Disse omstændigheder resulterede i yderligere debat inden for revisorhvervet og medførte, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anmodede lektor Lars Bo Langsted, Handelshøjskolen i Århus, om at udarbejde et notat om revisorlovgivningens uafhængighedsregler og mulighederne for ændringer. Resultatet af Lars Bo Langsteds overvejelser forelå i oktober 1998. Han konkluderer, at erhvervslivets behov *"nok tilsiger visse lempelser for reglerne om generel uafhængighed"* og fremlægger 4 modeller for ændringer på området.

Lars Bo Langsteds notat gav næring til fortsatte overvejelser på området, og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen var på den baggrund i november 1998 vært for en revisorkonference, hvor rammerne for en fremtidig revisorlovgivning blev drøftet. Lars Bo Langsteds notat blev sendt til samtlige deltagere ved konferencen og udgjorde således et væsentligt grundlag for debatten. På konferencen var der indlæg fra bl.a. revisorer, virksomhedsledere og EU-kommissionen med henblik på at få en bred og nuanceret belysning af forventningerne til fremtidens revisorlovgivning. En række forskellige forhold blev trukket frem.

Fra revisorerhvervets side fremkom ønske om en udvidelse i virksomhedsområdet for revisorer, evt. en mulighed for egentlige multidisciplinære virksomheder. I den forbindelse blev der også fremsat ønsker om, at revisor bør have mulighed for at fungere som bestyrelsesmedlem i erhvervsvirksomheder, ligesom det burde være muligt for revisor ved siden af sin revisorvirksomhed at besidde og drive udlejning af fast ejendom. Det blev dog fremhævet, at revisors stilling som offentlighedens tillidsrepræsentant – herunder kravene om uafhængighed og kompetence – fortsat skal indgå som ufravigelige krav til revisor i en kommende revisorlov.

Fra EU-kommissionen blev bl.a. fremhævet betydningen af en effektiv kvalitetskontrol som en del af midlerne til at sikre revisors uafhængighed. Som opfølgning på Grønbogen arbejder Kommissionen for tiden med en fælles model for kvalitetskontrol i EU.

Styrelsen finder ikke, at der for nærværende er grundlag for en fuldstændig og gennemgribende revision af revisorlovene. Dels bør flere ændringer afvente EU-kommissionens arbejde med Grøn-bogen, dels blev revisorlovgivningen analyseret meget grundigt i betænkningen 1254 fra 1993. Styrelsen er dog af den overbevisning at der grundet den stadige debat om revisors virksomhed bør foretages justeringer i rammerne for revisors virksomhedsområde i relation til visse former for virksomhed.

### **3. Gældende regulering**

Gældende regulering af revisors virksomhed er fastsat i lov om statsautoriserede revisorer §§ 6a og 10, stk. 1-2 og stk. 4. Grænserne for revisors virksomhed er afgrænset abstrakt mellem ”tilgrænsede områder” i § 6a og ”anden erhvervsvirksomhed” i § 10, stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er efter stk. 4 tillagt dispensationsbeføjelse. Afgørelse af sager om dispensation sker i vidt omfang efter en høring af Revisorkommissionen. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen modtager årligt ca. 100 forespørgsler eller anmodninger om dispensation efter LSR § 10, stk. 4.

### **4. Sondring mellem revisor og revisionsfirmaet**

#### **Indledning**

Det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse, at det kan diskuteres om den tilsyneladende identifikation mellem revisor og revisionsfirmaet fortsat er en tidssvarende eller hensigtsmæssig antagelse om forholdene i revisorbranchen, hvor revisor kunne varetage samtlige opgaver i virksomheden ved udførelse af den lovpligtige revision. Fordelen ved den hidtidige identifikation mellem revisor og revisorfirmaet har dog været, at anvendelsen af bestemmelsen om uafhængighed har været relativt ukompliceret.

Tendensen er, at den lovpligtige revision i klassisk forstand udgør en mindre og mindre andel af revisorerne samlede arbejdsopgaver end tidligere og rådgivning udgør en stadig større og væsentligere del af branchens aktivitetsområde. I dag er en lang række andre faggrupper end revisorer ansat i virksomheden, og det er derfor naturligt at løse opgaver, som falder udenfor revisors kernekompetence. Man kan derfor overveje, om man i forbindelse med revision af lovgivningen bør klarlægge forholdet og klart sondre mellem den fysiske revisors virksomhed og den virksomhed, der kan udøves i et revisionsfirma som helhed. En sådan sondring vil give mulighed for at indrette lovgivningen mere tidssvarende efter de gældende forhold i revisorbranchen.

I det videre arbejde finder styrelsen det derfor vigtigt at få belyst muligheden for en sondring mellem ”revisor personligt” og ”revisionsfirmaet”.

Denne opdeling giver umiddelbart, efter styrelsens opfattelse, den fordel, at der teoretisk - formentlig også i praksis - kan opereres med to former for virksomhed. Såvel revisors virksomhed som revisionsfirmaets virksomhed kan ændres, og som udgangspunkt uafhængigt af hinanden. Kravene til revisors generelle og konkrete uafhængighed kan opretholdes, ligesom revisors stilling som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Forudsætningen for en sådan sondring er, at det er muligt at afgrænse revisors aktiviteter overfor den øvrige virksomhed i revisionsfirmaet, og revisionsvirksomheden overfor typer af virksomhed, som et revisionsfirma ikke skal kunne udøve. Samtidig skal afgrænsning kunne anvendes i praksis, uden at den giver anledning til betydelig fortolkningstvív.



### Kvalitetskontrol

Hvis revisionsfirmaets virksomhed udvides, må dette tilsvarende forudsætte en større grad af gennemsigthed omkring revisors rolle. Det kan bevirke, at der bør indføres en højere grad af kvalitetskontrol end man ser i dag, og eventuelt at resultaterne af kontrollen offentliggøres. Problemet er imidlertid, at denne kvalitetskontrol - som forholdene er i dag - alene udøves af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og snart af Foreningen af Registrerede Revisorer, og derfor kun sker overfor medlemmer af foreningerne.

En udvidelse i kvalitetskontrollen kunne også overvejes, selvom revisionsfirmaers virksomhed ikke måtte blive udvidet, stadig med begrundelsen i større gennemsigthed.

### Oplysning om bistand fra anden side

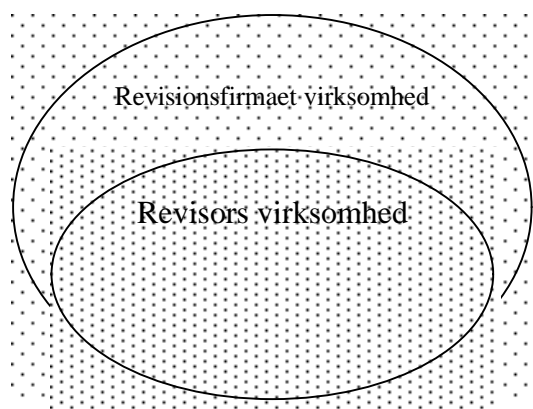
Børsnoterede firmaer skal i dag opgive forholdet mellem udgifter til revision og rådgivning. Man kunne overveje som led i ændringen af revisorlovgivningen at udvide bestemmelsen til at omfatte samtlige firmaer.

En anden løsning kunne være, at den reviderende revisor i sin påtegning på årsregnskabet skal oplyse, i hvilket omfang han havde gjort brug af bistand fra anden side - uanset om det var medarbejdere fra samme revisionsfirma eller ekstern bistand. Dette skulle ikke nødvendigvis forudsætte angivelse af navne, ydelse m.v. men skulle henlede opmærksomheden på, at revisor ikke var omnipotent, og dermed medvirke til at øge gennemsigtheden af hensyn til regnskabsbruger.

Det kan diskuteres, om det vil være hensigtsmæssigt at fastsætte krav om yderligere oplysninger om bistand fra anden side, hvis der ikke samtidig skal angives hvilke personer eller virksomheder, som har bistået. Det må også ses i sammenhæng med spørgsmålet om revisors ansvar for arbejdet udført af andre end revisor selv.

### Sammenfatning

Sondring mellem revisors virksomhed og revisionsfirmaets virksomhed kan figurativt illustreres således:



De enkelte forslag i den følgende beskrivelse af mulige udvidelser af virksomhedsområdet for henholdsvis revisionsfirmaer og revisorer kan overvejes isoleret og uafhængigt af, om man finder, at revisorlovgivningen fremover bør bygge på en sondring mellem revisionsfirmaets virksomhed og revisors virksomhed.

### **Revisionsfirmaet**

Et revisionsfirmas virksomhedsområde afspejles i dag af formuleringen i LSR § 6 a, som omhandler den personlige revisors virkefelt. Bestemmelsen siger, at revisor må beskæftige sig med ”revision af regnskaber m.v. samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og indenfor tilgrænsende områder.”

Der foreligger efterhånden en omfattende praksis i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen omkring dispensation fra §§ 6a, 10, stk. 2 og 4, for revisionsfirmaer. Det bør overvejes, om man skal udvide et revisionsfirmas arbejdsområder, uden at karakteren af revisionsfirma dermed forsvinder.

Revisorerhvervet er i sagens natur meget forskellig afhængig af, om revisorfirmaet er statsautoriseret eller registreret, samt om der er tale om en landsdækkende eller lokal revisor. Der bør derfor overvejes om en abstrakt, generel afgrænsning af revisorvirksomheden vil være hensigtsmæssig.

I betragtning af rådgivningstendensen i samfundet som helhed og ikke mindst eksistensen af samme tendens i revisorbranchen kunne det synes utidssvarende, at revisionsfirmaers udbud af rådgivningssydelser og derved branchens tilpasning til samfundsudviklingen afgrænses af den fysiske revisors virkefelt. En række revisionsfirmaer besidder i dag en betydelig faglig kompetence, som ikke udnyttes fuldt ud i forbindelse med varetagelse af såvel revisionsopgaver samt rådgivningsopgaver. Revisionsfirmaet er i vidt omfang afskåret fra at anvende eller tilbyde denne viden aktivt, hvor det ikke har forbindelse med den rådgivning, som en revisor og dermed et revisionsfirma kan udøve i dag.

Da andelen af den klassiske revision i revisionsfirmaernes virksomhed er en entydig størrelse, kunne en regulering måske ske med udgangspunkt i, at revisionsfirmaet selv - inden for fastsatte rammer - kunne vælge de forretningsområder, som revisionsfirmaet konkret finder forenelige med kravene om uafhængighed og kompetence, men at det ikke-revisionsmæssige arbejde ikke måtte udgøre mere end en vis procentdel af virksomhedens samlede erhvervsvirksomhed. Dette ville dermed overlade skønnet eller prioritering til revisionsfirmaets deltagere, som opererer på forskellige områder. En uheldig virkning ville være, hvis revisions- og rådgivningsdelen blev opfattet som et egentligt kvotesystem.

Hensynet til den fortsatte udvikling af revisorerhvervet taler bl.a. for, at man ikke foretager en konkret opremsning af arbejdsområder. Opremsningen kan ske positivt, hvor man anfører hvilke områder, som et revisorfirma må beskæftige sig med, eller negativt, hvor man anfører, hvilke områder som et revisorfirma ikke må beskæftige sig med. En opremsning i bekendtgørelse vil kunne give mulighed for en løbende tilpasning af bestemmelsen, men vil også i den offentlige debat kunne medføre ejendommelige udlægninger - jf. erfaringer fra den tidligere lukkelovs ”sortimentsbekendtgørelse”. En abstrakt, generel bestemmelse i lov vil give Folketinget mulighed for at tage stilling til og fastsætte de ydre rammer. Ved Folketingets fastsættelse af de ydre rammer, kan udfyldelsen ske af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i samråd med Revisorkommissionen.

En abstrakt, generel afgrænsning i lov eller afgrænsningen af revisionsfirmaets arbejdsområder enten ved en konkret opremsning i lov eller bekendtgørelse af områder, som virksomheden positivt må beskæftige sig med, kan alternativt eller som supplement ske ved angivelse af, hvor stor en andel af revisionsfirmaets samlede omsætning, som må udgøres af den ikke revisionsmæssige del.

Nedenfor anføres en række områder, hvor det umiddelbart kunne overvejes at give revisionsfirmaet mulighed for at udføre, udover arbejdsområder som en revisor må beskæftige sig med.

### **A. Udvikling og salg af edb-software**

IT udgør i dag et af de væsentligste værktøjer i samfundet, hvilket ikke er forskelligt for revisionsbranchen. Revisorer deltager i og præger udviklingen af bogholderisystemer, økonomisystemer, administrative systemer m.v. Styrelsen finder det derfor naturligt at overveje muligheden for, at revisionsfirmaer kan udvikle og sælge edb-software frit. I den forbindelse bør man være opmærksom på, at en sådan kan give anledning til konkurrenceretlige overvejelser i forhold til andre softwareudbydere.

En mulig afgrænsning for hvilke type software, som revisionsfirmaer må udbyde, kunne være softwareprodukter på revisionsområdet, økonomistyringssystemer generelt og andet software der måtte have synergi-effekt i forhold til revisionsfirmaets øvrige ydelser.

### **B. Videregående juridisk arbejde**

En revisionsvirksomhed må tilsvarende som en revisor i dag ikke yde juridisk assistance, uagtet at den enkelte revisor formentlig uden de store problemer kan udføre mindre juridisk arbejde af ekspeditions-mæssig karakter, som revisor i kraft af sin uddannelse må anses for at være i stand til at løse på kvalificeret og forsvarlig vis. Overvejelserne om udvidelse af adgangen for revisor til at udføre ukompliceret juridisk assistance beskrives nærmere nedenfor under afsnit 5.

I den sammenhæng kunne det overvejes, om et revisionsfirma bør kunne løse juridiske opgaver af mere vidtgående karakter end den fysiske revisor vil være i stand til. Det vil navnlig være aktuelt for revisionsfirmaer, som i forvejen har jurister ansat. Fordelene ved en sådan udvidelse er bl.a., at revisionsfirmaerne herved kan gøre brug af den fulde juridiske ekspertise og derved yde en bredere professionel rådgivning for deres klienter. Det kan også overvejes, om der bør være mulighed for at revisionsvirksomheder kan indgå i samarbejde med advokatvirksomheder eller at advokatfirmaer kan ansætte revisorer. Advokatfirmaer udøver i dag økonomisk rådgivning, og kan ved ansættelse af revisorer varetager videregående økonomisk rådgivning.

### **C. Forlagsvirksomhed**

Gældende praksis er, at revisor kan udlevere klientinformation eller sælge forlagsrelateret ydelser til kostpris til eksisterende kunder. Revisor kan derimod ikke drive egentlig erhvervs-mæssig forlagsvirksomhed.

Såfremt aktiviteten sker gennem de foreningsbaserede organer, vil forlagsrelaterede ydelser fortsat kunne ydes indenfor den eksisterende lovgivning. Spørgsmålet er, om der er et behov for udvidelse indenfor dette område. Forlagsvirksomhed må ses i sammenhæng med udvikling og salg af software, da det kan være vanskeligt at foretage en afgrænsning mellem de to områder, som i dag i betydeligt overlapper hinanden.

### **D. Headhunting og rekruttering**

Revisorkommissionen har i april 1998 foranlediget af en henvendelse været af den opfattelse, at revisionsfirmaer uden dispensation vil kunne assistere ved lederrekruttering forudsat, at der ikke er tale om egentlig headhuntingvirksomhed, idet headhuntingvirksomhed involverer egentlig beslutningstagning. Det er uklart, hvor grænsen for revisors medvirken går. Et element af beslutningstagen kan nemt komme til at indgå i forbindelse med assistance ved rekruttering, hvor revisor deltager i udvælgelsesproceduren.

Spørgsmålet er, om der fremover er behov for at opstille regler om, at revisionsfirmaet ikke skal have lov til at beskæftige sig med sådanne aktiviteter.

### **Revisors virksomhed**

Revisor bør ikke personligt kunne virke indenfor erhvervsområder, hvor revisor ikke kan anses for at besidde den fornødne faglige kompetence. Den nuværende regulering har dog klart vist, at der er visse områder, hvor det er hensigtsmæssigt med en udvidelse.

#### **A. Miljørevision og revision af tilsvarende opgørelser, eksempelvis grønne regnskaber, vidensregnskaber, etiske regnskaber, sociale regnskaber**

Revision af enkelte af disse opgørelser, såsom grønne regnskaber, er i dag omfattet af formuleringen ”tilgrænsende områder” i LSR § 6a, stk. 1. Kommissionen har tidligere anbefalet, at revision af grønne regnskaber” omfattes direkte af formuleringen ”revision” i LSR § 6a, stk. 1.

Det kunne derfor overvejes, om det vil være hensigtsmæssigt at præcisere formuleringen ”revision” således, at det klart fremgår, at revision omfatter enhver form for revision af årsregnskaber og andre former for regnskaber eller opgørelser, hvor det er af væsentlig betydning, at der kan fæstnes offentlig tillid til indholdet af regnskabet eller opgørelsen.

#### **B. Ukompliceret juridisk arbejde**

Revisor må i dag ikke påtage sig juridisk arbejde, uagtet at revisor formentlig uden de store problemer kan udføre mindre juridiske opgaver af ekspeditions-mæssig karakter, som revisor i kraft af sin uddannelse må anses for at være i stand til at løse på kvalificeret og forsvarlig vis.

Kommissionen har tidligere i henseende til juridisk rådgivning udtalt, at det er Kommissionens opfattelse, ”at der bør skabes mulighed for, at revisorer kan yde juridisk rådgivning herunder f.eks. om selskabsforhold, kontrakter, formueret, simple administrative/juridiske formularer o. lign. udover den rådgivning, revisorerne allerede i dag tilbyder i forbindelse med told- og skat.

*Således er der behov for en nærmere diskussion af den juridiske rådgivning, som bør kunne varetages af revisorer. Her tænkes blandt andet på hele spørgsmålet om etablering af selskaber, hvor revisorer i udlandet har et langt større virkeområde end danske revisorer ”.*

Man bør derfor overveje, om revisor skal kunne udføre sådant juridisk arbejde i tilknytning til rådgivning indenfor selskabsret og skatteret, som en revisor i dag kan udøve. Man kunne eventuelt sondre mellem egentlig juridisk rådgivning og juridisk assistance. Dette vil indebære, at revisor får mulighed for at udføre det arbejde, der danner grundlag for anmeldelser til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, eksempelvis medvirken ved stiftelse af selskaber, udarbejdelse af vedtægtsændringer, Revisor vil også kunne udføre juridisk arbejde, der knytter sig til generationsskifte, leasing og lejeaftaler. Revisor må dog hele tiden vurdere, om han besidder den fornødne faglige kompetence til at udøve de pågældende opgaver med risiko for at ifalde et erstatningsansvar, som muligvis ikke er forsikringsdækket, og eventuelt disciplinære sanktioner.

En ændring af den gældende regulering kan ske ved, at der opregnes en positiv liste over opgaver af juridisk karakter, som en revisor må udføre. Det vil dog være svært at foretage en afgrænsning af hvilke specifikke opgaver, som revisor kan udføre. En sådan afgrænsning vil skabe et konstant pres for ændringer i takt med revisorhvervets udvikling og nye tiltag i lovgivningen. En mere generel afgrænsning, hvorefter en revisor må udføre ”juridiske ekspeditionsopgaver af rutinemæssig karakter”, vil give en vis fleksibilitet og mulighed for at kunne tilpasse retstilstanden til udviklingen i det omkring liggende samfund. En generel bestemmelse vil give anledning til fortolkningstvivel, hvilket kan være uheldigt, når en overskridelse vil kunne få alvorlige konsekvenser for den pågældende revisor i form af erstatningsansvar og disciplinære sanktioner.

I den forbindelse henledes opmærksomheden på, at Revisornævnet senest ved kendelse af 23. januar 1997 afsagde kendelse mod en statsautoriseret revisor, der ulovligt havde anmeldt stiftelse af anpartsselskab til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Generelt modtager Styrelsen ca. 10 % af alle anmeldelser fra revisorer, uden at dette i praksis giver nogle problemer.

### **C. Erhvervsservice-konceptet**

I forbindelse med Erhvervsservice-konceptet har det vist sig, at ikke alle de funktioner, som konceptet indeholder, umiddelbart er omfattet af de gældende bestemmelser om revisors virksomhed. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har dog skønnet, at den virksomhed, som skal udøves under Erhvervsservice-konceptet, er uden indflydelse på revisors uafhængighed, og har derfor - som et led i et pilotprojekt - meddelt dispensation efter LSR § 10, stk. 4, og LRR § 6, stk. 4, til at udøve samtlige de opgaver, der er nævnt i de tre moduler under Erhvervsservicekonceptet med undtagelse af incassovirksomhed. Styrelsen har ved afgørelserne lagt vægt på, at de opgaver, som revisor skal udøve som serviceleverandør ikke må medføre, at revisor skal træffe ledelsesmæssige dispositioner, idet ansvaret for de trufne beslutninger skal ligge hos ledelsen af de virksomheder, som modtager erhvervsservice.

Der er næppe tvivl om, at revisorer i almindelighed i kraft af deres uddannelse vil være i stand til at udøve de opgaver, som er omfattet af Erhvervsservice-konceptet. Det er imidlertid uhensigtsmæssigt, at en revisor, som ønsker at udøve erhvervsservice, skal indhente en dispensation, når der ikke er væsentlige hensyn som taler imod at udvide området for revisors virksomhed til at omfatte erhvervsservice.

En udvidelse af den gældende lovgivning for revisors virksomhed til at omfatte service under Erhvervsservice-konceptet kan ske ved at tilføje en bestemmelse, hvorefter en revisor må tilbyde at varetage almindelige servicefunktioner uden nogen form for selvstændig dispositionsbeføjelse for en virksomhed, som indebærer ekspedition og registrering af forhold i virksomheden. Bestemmelsen vil samtidig åbne mulighed for at eventuelle fremtidige tiltag - som ligner Erhvervsservicekonceptet - vil blive omfattet. Man kunne overveje, at revisor kun kan deltage i tiltag som er betinget af offentlig godkendelse eller autorisation.

### **5. Revisionselskabets ejerforhold**

Efter LSR § 11 må revisorvirksomhed kun udøves som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab, eller i aktie- eller anpartsselskab.

I aktie- og anpartsselskaber må andre end revisorer tilsammen højst eje 30% af aktie- eller anpartskapitalen henholdsvis stemmerettighederne i selskabet. Formålet er at sikre, at revisorerne til enhver tid kan disponere uafhængigt af andre. Bestemmelsen implementerer 8. direktivs artikel 27.

#### **Interessentskab**

§ 11 kræver, at alle interessenter i et interessentskab skal være revisorer. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan dog dispensere herfra, jf. § 11, stk. 6. I interessentskaber skal alle interessenter være fysiske personer i modsætning til revisionselskaber, hvor også selskaber kan være aktionærer eller anpartshavere.

Den restriktive holdning til interessentskaber medfører, at revisionsinteressentskaber ikke har samme mulighed som selskaber for at indlemme ikke-revisorer i ejerkredsen, herunder konsulenter. Forskellen i reglerne kan desuden give anledning til problemer ved fusioner af revisionsfirmaer.

En løsningsmulighed kunne være at tillade, at revisionsinteressentskaber får samme muligheder for at indlemme ikke-revisorer i ejer kredsen som revisions selskaber. Endvidere kan man tillade, at selskaber deltager som interessenter i interessentskabet, hvilket ikke er muligt efter den gældende fortolkning af LSR § 11, stk. 2.

En sådan ændring kan give anledning til problemer med hensyn til at sikre at revisorerne i interessentskabet i alle henseender får den tilsvarende dominerende indflydelse i interessentskabet som i revisionsaktie- eller anpartsselskaber. Man kan derfor overveje, om der bør fastsættes begrænsninger for ikke-revisorers indflydelse i interessentskaber, hvis man tillader, at også ikke-revisorer skal kunne optages som interessenter. En delvis regulering kunne indebære, at ikke-revisorer ikke kunne nedlægge veto mod væsentlige beslutninger. Det vil dog medføre, at man indfører en særlig materiel regulering for visse interessentskaber, som i forvejen ikke er undergivet materiel lovgivning.

En sondring mellem interessentskaber med et stort antal interessenter og interessentskaber med få interessenter kunne overvejes, således det kun vil være muligt at optage ikke-revisorer i større interessentskaber. I mindre interessentskaber vil ikke-revisorer medføre, at karakteren af interessentskabet ændres, hvilket kunne tale for, at man begrænser adgangen til større interessentskaber.

Muligheden for at optage selskaber som interessenter kunne også overvejes. I den forbindelse kunne man fastsætte krav om, at der af brevpapir og andre forretningspapirer skal fremgå, at enkelte eller alle interessenter er selskaber med begrænset hæftelse. Man kunne samtidig fastsætte regler om, at den udførende revisor fortsat har et personligt ansvar overfor klienterne.

### **Andre virksomhedsformer**

Det kan samtidig diskuteres om der er et behov for at sidestille visse ejerformer; enkeltmandsvirksomhed, I/S, A/S og ApS. Det kunne endvidere overvejes, hvorvidt § 11, stk. 1, skulle udvides til også at omfatte de øvrige selskabstyper, som er omfattet af lov om erhvervsdrivende virksomheder. Der tænkes her især på selskabsformen ”forening med begrænset ansvar” eller ”FMBA”, der adskiller sig fra kapital selskaberne såsom aktie- og anpartsselskaber. Lov om erhvervsdrivende virksomheder indeholder imidlertid ikke materiel regulering af de virksomheds- eller selskabsformer, som er omfattet af loven.

Det bemærkes, at styrelsen er stødt på enkelte revisions selskaber med begrænset ansvar - forkortet ”smba”, hvor et enkelt af disse er indsat som revisor i nogle anpartsselskaber og andre selskaber med begrænset hæftelse. Dette er i strid med den nuværende LSR § 11.

En anden aktuel selskabstype kunne være kommanditselskabsformen eller partnerselskabsformen. Dette ville give en mulighed for at kombinere med interessentskabsformen jf. ovenfor. Et kommanditselskab kunne måske give fleksibilitet i samarbejdsformerne med andre rådgivergrupper. Problemet omkring interessentskabsformen, herunder at veto mod væsentlige beslutninger skulle forbeholdes revisorer, kunne løses, såfremt revisorerne indgik i komplementardelen, medens andre rådgivergrupper indgik i kommanditist-delen. Det følger af juridisk teori og aktieselskabslovens § 173, at komplementaren skal have en vis økonomisk og forvaltningsmæssig indflydelse.

### **Virksomhedsform ved anden erhvervs virksomhed**

Såfremt revisorer ønsker at drive anden erhvervs virksomhed i selskabsform end den egentlige revisions virksomhed kunne det anføres at være rimeligt, at offentligheden har en ret til indblik eller gennemsigtighedskravet må slå igennem. Interessentskaber og kommanditselskaber er ikke omfattet af årsregnskabsloven, medmindre komplementaren og de enkelte interessenter alle er organiseret

som aktie- eller anpartsselskaber. Man kunne derfor overveje om interessentskaber, som udøver revisionsvirksomhed, skulle være omfattet af årsregnskabsloven. Interessentskaber, der udelukkende har kapitalselskaber med begrænset ansvar som interessenter, skal registreres og indsende årsregnskab.

## **6. Revisors private forhold**

Revisors private forhold, herunder især revisors privatøkonomiske dispositioner, er i dag betydeligt reguleret igennem revisorlovgivningen. Man sonderer ikke mellem forhold som vedrører revisors privatsfære og forhold som vedrører revisors erhvervsfære.

Spørgsmålet er derfor, om der fortsat er behov for en sådan stram regulering, eller der kan gives mulighed for, at revisor kan foretage visse privatøkonomiske dispositioner eller deltage i forhold af mere hobbybetonet karakter, uden at det bør medføre, at revisor kommer i strid med revisorlovgivningen.

### **A. Bestyrelshverv**

Det burde overvejes, om selve erhvervsbegrebet bør ændres, således at revisor ikke var afskåret fra at indtage poster i lokale foreninger af mere eller mindre hobby-erhvervsmæssigt omfang.

Ved lokale forsyningsselskaber er det f.eks. i dag tilladt revisor at være bestyrelsesmedlem – men ikke formand, så længe denne er ulønnet, ikke reviderer selskabets regnskaber og er bruger i forhold til værket. Sådanne forsyningsselskaber (vand, varme etc.) udøver principielt erhvervsdrift. I medfør af lov om erhvervsdrivende virksomheder § 5, stk. 2 er der senest i 1998 udstedt bekendtgørelse, der undtager sådanne selskaber fra registrering hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Revisor kan ikke indtage posten som formand, idet formanden typisk vil indtage en ledende og dermed også disponerende rolle.

Et andet eksempel er idrætsforeninger, der i et eller andet omfang driver cafeteria-drift. Disse vil typisk være organiseret som fonde, der ikke er erhvervsdrivende, idet den erhvervsmæssige indtægt ikke overstiger kr. 220-250.000 og dermed har erhvervsdrift af begrænset omfang. Det kunne overvejes at indføre en regel om ”erhvervsdrift i begrænset omfang”, således som der findes praksis efter lov om erhvervsdrivende fonde § 1, stk. 3.

Fra praksis kan det også anføres, at Revisorkommissionen har tilladt en revisor at være medinteressent i et skov-interessentskab. Trods den latente risiko, der var forbundet med direkte og solidariske hæftelse, ansås interessen i ejerskabet for at være hobbybetonet. I modsat retning blev en sag om et hotel ejet i interessentskabsform afgjort, trods et ejerskab på 2 promille og et indskud på kr. 60.000. Da formålet ikke var hobbybetonet var dispensation ikke mulig grundet den direkte og solidariske hæftelse. Konkrete sager kan således give indtryk af en uensartet praksis fra styrelsens side.

Det kunne overvejes at indføre en mindre konkret og i højere grad abstrakt stillingtagen.

En mulighed kunne være at frigøre bestyrelshverv fra en snærende og måske unødvendig regulering i LSR § 10, stk. 2 mod at det i en eller anden form påhvilede revisor at offentliggøre, hvilke hverv han indtog. Dette kunne enten ske i et register ført af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, offentliggjort på revisionsselskabets hjemmeside eller direkte i det regnskab, som blev revideret. Dette ville sidestille situationen med bestyrelsesmedlemmer for børsnoterede selskaber, der skal offentliggøre deres øvrige hverv.

## **B. Udlejningsvirksomhed**

Erhvervsmæssig udlejning falder ikke indenfor LSR § 6 a, og kan derfor som udgangspunkt ikke drives af en revisor, jf. LSR § 10, stk. 2. Revisor må heller ikke have en sådan ejerandel i en virksomhed, der driver anden erhvervsvirksomhed end den i § 6 a nævnte, så revisor derved får indflydelse på eller mere betydelig interesse i den pågældende virksomhed, jf. LSR § 10, stk. 3.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan dispensere fra forbudet, hvis det skønnes, at den omhandlede virksomhed er uden indflydelse på revisors uafhængighed. I praksis indebærer det, at revisor stort set alene må udleje mindre overskydende arealer i den ejendom, hvorfra revisionsfirmaet drives.

I revisorhvervet er der et udtalt ønske om, at de nuværende regler lempes, således at det bliver muligt for revisor at foretage kapitalanbringelse i fast ejendom. En lempelse kan også reducere eventuelle problemer med ledige lokaler, som kan opstå ved fusion af revisionsfirmaer.

Det kan overvejes om udlejningsvirksomhed skal foregå i personligt regi eller om revisionsfirmaet også skal kunne forestå udlejning. Revisors stilling som uafhængig vil være truet, hvor udlejningsvirksomheden antager et større omfang, uanset om det har karakter af passiv kapital anbringelse. Det kunne måske overvejes at tillade udlejningsvirksomhed, såfremt revisorer er forpligtet til at overdrage administrationen til en uafhængig administrator så længe vedkommende udøver revisionsvirksomhed.

Revisorkommissionen har i 1996 tilkendegivet, at udlejning kunne foregå gennem kommanditselskabsform, såfremt administrationen blev varetaget fra anden side, den eller de pågældende revisorer ikke bestrider bestyrelses- eller ledelsesposter i selskabet samt at revisorerne indskud i selskabet har karakter af ren formueplacering.

Det kunne overvejes om en administrationsaftale skulle anmeldes til styrelsen.

## **C. Anden passiv formueanbringelse**

Der gælder i dag meget snævre grænser for hvilke investeringer, som en revisor må foretage med sine private midler. Det kunne overvejes at fastsætte generelle regler for, hvilke privatøkonomiske investeringer, som en revisor må foretage. Revisorer vil dermed kunne få mulighed for at foretage visse anbringelser af private midler, som i dag ikke er mulig efter revisorlovgivningen, men som må anses for at have en sådan karakter, at det ikke med rimelighed kan rejse spørgsmål om revisor uafhængighed.

## **7. Andre relevante ændringer af den gældende lovgivning**

### **20 % begrænsningen for en enkelt klient**

I henhold til LSR § 14, stk. 1, må en revisionsvirksomhed ikke i hvert af tre på hinanden følgende regnskabsår have en større andel af sin omsætning end 20% hos en klient. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har mulighed for at undtage fra bestemmelsen, såfremt der foreligger særlige omstændigheder.

Det fremgår af Erhvervsudvalgets betænkning af 18. maj 1994 i forbindelse med behandlingen af lovforslaget om 2. fase af revision af lovgivningen om revisorer, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vil have kendskab til behovet for at meddele dispensationer, når reglen har været gældende i 4-5 år, og det vil være naturligt, at man herefter vurderer, om ordningen fungerer tilfredsstillende.



Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hidtidige praksis på området giver ikke indtryk af, at bestemmelsen giver anledning til store problemer. Styrelsen vil dog iværksætte en stikprøveundersøgelse i løbet af 1. halvår 1999 med henblik på at opnå et bredere grundlag for at vurdere, om bestemmelsen bør ændres ved den forestående revision af lovgivningen.

### **Krydsrevision**

Man har inden for revisorbranchen i enkelte tilfælde observeret såkaldt krydsende revision. Et eksempel på krydsende revision er, hvor revisionsfirma A er valgt som revisor for revisionsfirma B og omvendt. Der er tale om revisorers gensidige aftaler om valg af hinanden som revisor. Revisorkommissionen bedes se på om der er behov for ændringer på dette område.

### **Statsautoriserede revisorers adgang til at tage ansættelse i en registreret revisionsvirksomhed**

En statsautoriseret revisor kan i dag kun mod deponering af sin beskikkelse tage ansættelse i eller blive medejer i et registreret revisionselskab.

En registreret revisor må derimod som udgangspunkt tage ansættelse i eller blive medejer af et statsautoriseret revisionselskab. Begrundelsen for denne forskel er de enkelte revisorgruppers særlige kvalifikationer.

Man kan dog overveje at give mulighed for at statsautoriserede revisorer kan indgå i et nærmere samarbejde med registrerede revisorer eller tage ansættelse i et registreret revisionselskab.