

Bernhard Gomard

Revisors stilling i retlig belysning

Munksgaard
1979

»Revisors stilling i retlig belysning«, 1. udgave, 1. oplag, 1979

© Bernhard Gomard og Munksgaard, 1979

Omslag og typografi: Martin Bassett

Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse af denne bog eller dele
deraf er ikke tilladt ifølge lov om ophavsret

Trykt hos P. J. Schmidts Bogtrykkeri, Vojens

ISBN 87-16-08559-0

Revisors stilling i retlig belysning

Skrifter fra
Det retsvidenskabelige Institut
ved
Københavns Universitet

34

Bernhard Gomard

*Revisors stilling i retlig
belysning*

Indholdsfortegnelse

1	Lovgivningen om revisorer	9
2	Lovgivningens to hovedkrav: faglig kunnen og objektivitet	15
3	Kvalitetskrav til revisionsarbejde	23
4	Tavshedspligt og oplysningspligt	35
5	Revisors ene- og fortrinsrettigheder	49
6	Straf- og erstatningsansvar	55
	6.1 <i>Ansvarsreglerne og bopælskrav</i>	55
	6.2 <i>Strafansvar</i>	55
	6.3 <i>Frakendelse af beskikkelse</i>	61
	6.4 <i>Erstatningsansvar</i>	63
	6.5 <i>Krav på honorar for mangelfuldt arbejde</i>	77
7	Uafhængighed, inhabilitet og forbud mod at udøve andet erhverv	79
	7.1 <i>Lovgivningens mål og midler</i>	79
	7.2 <i>Inhabilitet</i>	79
	7.3 <i>Forbud mod udøvelse af andet erhverv</i>	91
8	Revisorantegnelser	97
	Bilag	

Bilag

1	Lov om statsautoriserede revisorer nr. 68 af 15. marts 1967 som ændret ved lov nr. 299 af 8. juni 1977 (§ 8).	103
2	Bekendtgørelse om statsautoriserede revisorers virksomhed nr. 293 af 28. juni 1967.	109
3	Cirkulæreskrivelse om statsautoriserede revisorers adgang til at være eksekutorer nr. 98 af 28. april 1970.	110
4	Lov om registrerede revisorer nr. 220 af 27. maj 1970.	111
5	Bekendtgørelse om registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser nr. 463 af 13. september 1976.	115

1

Lovgivningen om revisorer

Den gældende danske lovgivning indeholder adskillige bestemmelser om revisorer og deres virksomhed. Bestemmelserne om revisorernes stilling og deres uafhængighed og pligt til objektivitet findes i Lov om statsautoriserede revisorer nr. 68 af 15. marts 1967 (her kaldet »Revisorloven«) og den tilhørende bekendtgørelse om statsautoriserede revisorers virksomhed nr. 293 af 28. juni 1967. Bestemmelser, der helt eller delvis svarer til reglerne om statsautoriserede revisorer findes i Lov nr. 220 af 27. maj 1970 med den tilhørende bekendtgørelse om registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser nr. 463 af 13. september 1976.¹ Disse to love angår, som deres titler viser, henholdsvis de statsautoriserede og de registrerede revisorer. Revisionsvirksomhed, som ikke særligt er forbeholdt statsautoriserede eller registrerede revisorer, kan også udøves af andre. En del af dem, der driver revisionsvirksomhed uden at være registreret eller statsautoriseret revisor, er medlem af Revisororganisationen af 1971.

Aktieselskabsloven nr. 370 af 13. juni 1973 indeholder regler om aktieselskabers regnskaber og revision, og Anpartsselskabsloven nr. 371 af 13. juni 1973 indeholder regler om regnskab og revision i anpartsselskaber, som – med nogle afvigelser – svarer til bestemmel-

1. Loven om registrerede revisorer bygger på et forslag i Betænkning om registrerede revisorer nr. 534/1969 afgivet af det af Handelsministeriet den 6. oktober 1967 nedsatte revisorudvalg. Handelsministeren afgav under indtryk af forhandlingerne i Folketinget om loven og de statsautoriserede revisorer løfte om at overveje en anerkendelse af en gruppe revisorer ved siden af de statsautoriserede, jfr. redegørelsen s. 7-10 i den nævnte Betænkning nr. 534. – *Ole Buch Hansen* har i Revisorbladet (39) 1978 s. 75 ff fremlagt en undersøgelse af de registrerede og de statsautoriserede revisorers roller og image.

serne om aktieselskaber i Aktieselskabsloven. Andre selskabsformer er ikke undergivet en lignende omfattende lovregulering, og virksomheder organiseret i disse former har ikke pligt til at lade deres regnskab revidere eller til at opstille et selskabsretligt regnskab, d.v.s. et årsregnskab med særligt henblik på at give selskabsdeltagerne og kreditorerne et korrekt billede af virksomhedens stilling.² Derimod har alle erhvervsdrivende, uanset virksomhedens organisationsform, en bogføringspligt efter Bogføringsloven nr. 178 af 5. juni 1959 og Bogføringsbekendtgørelsen nr. 226 af 18. juni 1959.³ Bogføringsloven indeholder ikke krav om revision af regnskaberne. Ej heller Skattekontrollovens § 3 om regnskabspligt for andre end dem, som er omfattet af Bogføringsloven, indeholder hjemmel til at pålægge de regnskabspligtige at lade deres regnskaber revidere. Konkursloven nr. 298 af 8. juni 1977 indeholder nogle bestemmelser om revision af konkursboers regnskaber.⁴

Bestemmelserne om revision i Revisorloven og i Aktie- og anpartsselskabslovene angår for en del samme emner, men anvendelsesområdet for bestemmelserne er kun delvis sammenfaldende. Revisorloven gælder om al revision udført af en statsautoriseret revisor både den pligtsmæssige revision i aktieselskaber og anpartsselskaber og revision af regnskaber for virksomheder, der ikke er revisionspligtige. Også loven om de registrerede revisorer gælder om al revision udført af en registreret revisor. Aktie- og anparts-

2. Optagelse af regnskabs- og revisionsregler efter Aktieselskabsloven og Anpartsselskabslovens mønster indgår som et væsentligt og naturligt led i overvejelserne i flere lande om udbygning af den selskabsretlige lovgivning om andre selskabsformer, jfr. for så vidt angår Sverige SOU 1978:67 s. 38 ff og s. 159 ff.

3. I bemærkningerne til forslaget til Bogføringsloven i FT 1953/54, tillæg A, sp. 1572 siges, at »forslaget er udtryk for det synspunkt, at alle erhvervsvirksomheder som en principiel regel bør være underkastet bogføringspligt uden hensyn til den enkelte virksomheds karakter og størrelse«, og en sådan vid fortolkning af loven er også fulgt i praksis, jfr. senest UfR 1979.451, hvor en taxasammenslutnings fælles bestillingskontor fandtes at være bogføringspligtigt efter Bogføringsloven.

4. Jfr. herved *Bjørn, Hulgaard og Michelsen*: Lærebog om indkomstskat, 3. udgave, 1978, s. 51 f og 549 ff samt bekendtgørelse nr. 461 af 8. september 1976 om mindstekrav til regnskaberne og bekendtgørelse nr. 656 af 19. december 1978 om særlige krav til arkitekters og rådgivende ingeniørers regnskabsføring.

selskabslovene gælder om al revision af regnskaberne i de selskaber, som er omfattet af lovene, også revision udført af en revisor eller en medrevisor, som ikke er statsautoriseret eller registreret revisor. En statsautoriseret eller registreret revisors revision af et aktie- eller anpartsselskabs regnskab er undergivet begge love og skal opfylde begge loves krav. En bedre koordination af udformningen af bestemmelserne i revisorlovene og selskabslovene burde foretages. En passende lejlighed hertil byder sig snart, idet EF har iværksat en harmonisering af både regnskabsregler og revisionsregler. Det 4. EF direktiv om regnskabsaflæggelse i aktieselskaber og anpartsselskaber blev vedtaget af Rådet den 25. juli 1978 (78/660/EØF),⁵ og Kommissionen har forelagt Rådet forslag til et 8. EF direktiv om revision af aktieselskabers og anpartsselskabers regnskab.

Særlige regler om revision i visse virksomheder navnlig banker, forsikringselskaber, realkreditinstitutter og sociale boligselskaber, som på enkelte punkter afviger fra bestemmelserne i Revisorloven og Aktieselskabsloven, findes i en række love, navnlig Bank- og Sparekasseloven nr. 199 af 2. april 1974 §§ 36 og 37 med tilhørende bekendtgørelse nr. 585 af 29. november 1974,⁶ i Lov om forsikringsvirksomhed i lovebekendtgørelse nr. 544 af 27. oktober 1975 §§ 111-113, i Lov om realkreditinstitutter lovebekendtgørelse nr. 233 af 25. maj 1977 § 25 og i Lov om boligbyggeri i lovebekendtgørelse nr. 371 af 21. juli 1978 § 11.

Næringslovskommissionen af 1921 foreslog i sin betænkning om revision af næringslovgivningen, 1926, som førte til Næringsloven af 1931, at reglerne om revisorer ikke som hidtil skulle stå i en særlig lov (lov nr. 117 af 14. maj 1909), men anbringes som et afsnit i Næringsloven på linie med reglerne om erhverv som bl.a. dispatchører, translatører og autoriserede vejere og målere, fordi revisorerne – ligesom udøverne af disse andre erhverv – er personer, som

5. Det fjerde direktiv og dets betydning for Danmark er omtalt i *E. G. Bartholomew og Preben Juul Kjær*: Det Fjerde Direktiv, udgivet i 1978 af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR).

6. Bestemmelsen er gengivet og kommenteret i *Bjørn Jensen og Nørgaard*: Bank- og Sparekasseloven, 1976, s. 144 ff.

afgiver erklæringer, der er troværdige og derfor trygt kan lægges til grund både af myndigheder og private, jfr. herved Betænkning II afgivet af Handelsministeriets Næringslovskommission nr. 374/1965 s. 21.⁷ Den senere Næringslovskommission af 1954, som forberedte en ny reform af næringslovgivningen og herunder Revisorloven af 1967, fandt det naturligere, at de – foreslåede nye – regler om revisorerne og om de andre særlige tillidserhverv tages ud af den almindelige Næringslov og samles i særlige love, én for hvert erhverv. Grunden til, at lovgivningens systematik på ny blev ændret, var den skete udvikling i bl.a. revisorernes stilling og i revisionsarbejdet, som havde fjernet det reelle indhold i revisorerne og de andre tillidserhvervs autorisationer langt fra det almindelige næringsbrev. Revisoruddannelsen var under stadig udbygning, mens næringsbrevet jo efter næringsfrihedens gennembrud var blevet tilgængeligt for enhver uden krav om særlig uddannelse eller om optagelse i laug eller brancheorganisationer. Revisorloven af 1967 bragte ingen ændring i synet på karakteren og betydningen af revisorerne erklæringer i regnskabsforhold. Revisorloven bragte som noget nyt et disciplinæransvarssystem administreret af et Revisornævn, men i øvrigt er loven i det store og hele kun en modernisering og tydeliggørelse af de tidligere regler i Næringsloven af 1931 og den udførlige bekendtgørelse om statsautoriserede revisorer virksamhed, pligter og ansvar nr. 116 af 6. april 1933.⁸

Bestemmelserne i Revisorloven og i den øvrige lovgivning om revision er ikke udtømmende. Flere væsentlige spørgsmål, som nødvendigvis må undergives retlig regulering, er ladet helt eller delvis ubesvarede. Således bl.a. spørgsmålene om, hvor dybtgående undersøgelser revisor bør foretage som grundlag for sin påtegning på årsregnskabet, om hvilke ulovlige eller uhensigtsmæssige forhold

7. Lovgivningen indeholder også uafhængighedsbestemmelser om disse andre erhverv, jfr. eksempelvis om habilitetskrav til translatører Retsplejelovens § 149, stk. 4.

8. Revisorloven af 1967 og dens forarbejder er gengivet i R & R 1967. 203 ff. Handelsministeriets praksis er omtalt af *Jens Selmer* i R & R 1969.185 ff og i noter til Revisorloven i Karnovs lovsamling.

revisor skal påtale i sine interne og eksterne beretninger om revisionen, og om revisors pligt til objektivitet også gælder for andet arbejde end afgivelse af erklæringer om regnskabsmæssige forhold, som f. eks. rådgivning af klienten om tilrettelæggelsen af hans bogholderi eller om anskaffelse af bogholderiudstyr, støtte i forhandling om opnåelse af finansiering af klienters virksomhed eller argumenterende indlæg på klienters vegne til ligningsmyndigheder eller Landsskatteretten.⁹ Lovgivningen giver end ikke klar besked om, hvilken virksomhed den anser som »revision« og dermed som hørende til revisors normale og i almindelighed eneste næringsvej, jfr. Revisorlovens § 10. Disse og andre spørgsmål er søgt belyst i de følgende afsnit.

Fremstillingen i det følgende har, hvor ikke andet er sagt, i første række statsautoriserede revisorers revision af aktieselskabs-regnskaber for øje.

9. Jfr. herved *Axel H. Pedersen*: Indledning til Advokatgerningen II, 2. udgave, 1963, s. 87 f.

2

Lovgivningens to hovedkrav: faglig kunnen og objektivitet

Lovgivningen om revisorer og revision stiller to hovedkrav til revisorerne: et krav om faglige kvalifikationer og et krav om uhildethed eller objektivitet. Begge krav tjener til at sikre en revision og revisorererklæringer, som er af høj faglig standard og upåvirket af uvedkommende hensyn. Objektiviteten er i lovgivningen navnlig søgt sikret ved regler om inhabilitet og ved et forbud mod forening af revisorvirksomhed og anden erhvervsmæssig virksomhed, jfr. nærmere nedenfor i nr. 7. En revisors påtegning på et regnskab eller anden erklæring fra en revisor i regnskabsmæssige forhold er ikke et argumenterende partsindlæg eller en advokatorisk procedure, men en erklæring som bekræfter, at et regnskab giver de oplysninger, som det efter loven skal indeholde, eller som meddeler nogle regnskabsmæssige oplysninger, jfr. Aktieselskabslovens § 91, stk. 2.

En erklæring fra en revisor om at have revideret et regnskab eller om andre regnskabsmæssige forhold skal bygge på et sådant grundlag og have en sådan objektiv karakter, at erklæringen i almindelighed er egnet til uden nogen særlig efterprøvelse at blive lagt til grund for afgørelser og beslutninger. Revisorererklæringer nyder, som det udtryktes i den tidligere Næringslov nr. 138 af 28. april 1931 § 69 med en ældre tids sprogbrug, offentlig troværdighed.¹ Revisorers erklæringer er for så vidt beslægtet med vejers

1. Næringsloven af 1931 § 69 lød: »Statsautoriserede revisorer kan med offentlig troværdighed afgive erklæring vedrørende forretningsmæssig regnskabsførelse til brug i retlige forhold; modbevis er dog ikke udelukket.« En lignende bestemmelse fandtes i § 3, stk. 2 i vor ældste revisorlov Lov om autoriserede revisorer nr. 117 af 14.

vejesedler og en translatørs oversættelser. De tal, som findes i et regnskab, og som revisor skal udtale sig om, er dog ofte ikke som vægten af et vognlæs eller oversættelsen af et forretningsbrev éntydige eller næsten éntydige størrelser. Det fundamentale krav efter den gode regnskabsskik, som Aktieselskabslovens § 98 kræver iagttaget, er, at årsregnskabet giver læseren pålidelig oplysning på det informationsniveau, som er fastlagt i lovens regnskabsregler, om resultatet af virksomhedens drift og økonomiske stilling, jfr. lovens § 91, stk. 3. Et årsregnskab kan imidlertid jævnligt stilles op på flere måder, og fastsættelsen af nogle talstørrelser efterlader et vist spillerum for skønnet. Et regnskab skal sætte tal på værdierne i virksomheden, og »værdi« er ikke et éntydigt begreb. Ikke desto mindre kan regnskabet og revisors erklæring om regnskabet opnå en eksakt karakter ved at give klar oplysning om grundlaget for de givne tal, indkomstkriterier, beregnings- og vurderingsprincipper. Regnskabsreglerne i Aktieselskabsloven af 1973 går bl.a. i note-reglerne i § 105 væsentlig længere end den tidligere Aktieselskabslov af 1930 i retning af at kræve klarhed over, hvad de tal, som er anført i regnskabet, står for, og af at sikre sammenlignelighed med tidligere regnskaber, jfr. herved bl.a. § 105 nr. 10 og kravene til oplysning om, efter hvilke principper regnskabets poster er beregnet, er videreført i EF's 4. selskabsretlige direktiv om årsregnskabet i

maj 1909, som var gældende indtil Næringsloven af 1931. Denne § 3, stk. 2, lød: »En autoriseret Revisor skal med offentlig Troværdighed kunne afgive Erklæring vedrørende forretningsmæssig Regnskabsførelse til Brug i retlige Forhold; den særlige Beviskraft bortfalder dog, saafremt der af vedkommende Part afkræves den paagældende Ed paa den af ham afgivne Erklæring, og saadan Ed ikke aflægges, eller saafremt der foreligger en modstaaende – eventuelt tillige under Ed bekræftet – Erklæring fra en anden autoriseret Revisor, eller tilstrækkeligt Modbevis maatte være tilvejebragt ad anden Vej«. – Begrebet offentlig troværdighed er i disse bestemmelser tilsyneladende anvendt som et retligt begreb med et helt præcist indhold. Slutsætningen i § 69 dementerer imidlertid dette. Begrebet offentlig troværdighed har ligesom de – nu ophævede – regler om retsbøgers og autoriserede forretningsbøgers særlige bevisværdi sin oprindelse i tidligere tiders legale bevislære, sml. Næringslovsbetænkning nr. 374/1965 § 24. I diskussionen om tinglysningssordninger er offentlig troværdighed (*publica fides*) anvendt i en anden betydning, sml. *Fr. Vinding Kruse*: Ejendomsretten, II, 3. udgave s. 915.

aktieselskaber og anpartsselskaber af 25. juli 1978. Objektivitetskravet til revisors erklæring om forhold, som ikke kan beskrives éntydigt, opfyldes ved, at det i regnskabet eller i erklæringen gøres klart, hvad de anførte tal står for.

Udtrykket offentlig troværdighed forsvandt fra lovsproget med ophævelsen af Næringsloven af 1931; men realiteten bag udtrykket er i behold den dag i dag. En revisionserklæring skal nu som før være en pålidelig oplysningskilde, der danner grundlag for økonomiske dispositioner og i retssager tillægges betydning som et vægtigt bevismiddel. Der er behov for pålidelige oplysninger om en virksomheds økonomi som grundlag for kreditgivning til den. Handlen med offentlige aktier bør kunne støtte sig til informative og pålidelige regnskaber, som – med ordene i art. 2(3) i EF's 4. direktiv om årsregnskabet i aktieselskaber og anpartsselskaber af 25. juli 1978 – giver »et pålideligt billede af selskabets aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultatet«, og ikke være henvist til spredte og usikre oplysninger og rygter om selskaberne. Revisors undersøgelser skal sikre, at regnskabet er rigtigt eller forsynet med en erklæring om manglerne. Revisors erklæring om regnskabet gives som en påtegning på dette og udformes som en kvalitetsdeklaration rettet til enhver læser af regnskabet.

Et årsregnskab er ikke blot en vigtig kilde til oplysning om virksomheden, men regnskabets tal er i flere forbindelser afgørende for selskabets retsstilling. I adskillige af Aktie- og anpartsselskabslovenes regler indgår økonomiske begreber, hvis betegnelser svarer til benævnelserne for poster i årsregnskabet, såsom fri og bunden egenkapital, udbytte og overskud. Disse regler forstås i almindelighed således, at regnskabsposterne med det beløb, hvormed disse er anført i det årsregnskab, som generalforsamlingen senest eller samtidig har godkendt, skal lægges til grund ved anvendelse af reglerne. Dette gælder bl. a. reglerne om fondsaktieemission i lovens § 39, om størrelsen af dispositionsbeløbet i §§ 109–112 og om maksimum for aktionærlån i § 115.

Bevisbedømmelsen i retssager er ikke bundet af lovregler, men er fri. Grundsætningen om en fri bevisbedømmelse er lovfæstet i

Retsplejelovens § 292. Den særlige værdi, som revisionserklæringer har som bevismiddel i retssager, beror derfor ikke på en særlig lovregel om, at sådanne erklæringer i almindelighed skal godtages som fuldt bevis, men på den erfaring, at revisorers erklæringer i almindelighed er rigtige.

Revisorlovens mål er at sikre en høj kvalitet af revisorerklæringer og dermed underbygge tilliden til revisorerne og deres erklæringer. Det er en praktisk ordning, at andre – både private og myndigheder – i almindelighed trygt kan lægge en sagkyndig erklæring til grund uden at behøve eller skulle foretage nogen særlig efterprøvelse. En efterprøvelse af en erklæring fra en særlig sagkyndig kræver som oftest yderligere undersøgelser og vidnesbyrd fra eksperter. Efterprøvelse af en revision kræver i almindelighed endnu en revision (modrevision), således som det f.eks. er erkendt i selskabslovens regler om minoritetsrevisor (Aktieselskabslovens § 82, stk. 2, og Anpartsselskabslovens § 63, stk. 2). Gennemførelsen af flere parallelle revisioner er både tids- og omkostningskrævende, og den, der ikke er sagkyndig eller ikke har tid til selv at gå helt til bunds i materialet, ville ofte være ilde faren ved at blive stillet over for et valg mellem flere sagkyndiges erklæringer. Hvilke afvigelser imellem erklæringerne er f.eks. kun redaktionelle, og hvilke skyldes forskellige forudsætninger?

Tvivl om forståelsen af en sagkyndigs erklæring og andre tvivlsspørgsmål i forbindelse med den undersøgelse, den sagkyndige har foretaget, løses ofte bedst ved at indhente supplerende skriftlige eller mundtlige erklæringer fra den revisor eller anden sagkyndig, der allerede har udtalt sig. En afhøring af revisor kan ikke træde i stedet for fremlæggelse af hans beretning. Retssager forhandles mundtligt, jfr. Retsplejelovens § 148, men dette mundtlighedsprincip udelukker ikke, at sagkyndige undersøgelser og erklæringer fremlægges som et dokumentbevis.² Parterne i en retssag har adgang til at føre bevis, som kan have betydning for sagen. En parts begæring om iværksættelse af en tidskrævende modrevision og den

2. Jfr. *Gomard: Civilprocessen*, 1977, s. 339, 350 og 360 f.

dertil nødvendige udsættelse af sagen kan i almindelighed kun imødekommes, hvis der foreligger eller opstår en vis tvivl om rigtigheden af den allerede udførte sagkyndige revision.³

I straffesager har sigtede ret til at vælge en forsvarer, og i straffesager af alvorligere eller vanskeligere karakter skal der beskikkes ham en forsvarer om fornødent allerede under efterforskningen, jfr. nærmere Retsplejelovens §§ 730–732. Forsvareren har i almindelighed adgang til allerede under efterforskningen at gøre sig bekendt med det materiale, politiet har tilvejebragt, jfr. Retsplejelovens § 745. Den aktindsigt for forsvareren omfatter også en revisionsberetning, som er udarbejdet af en revisor efter politiets anmodning. Forsvarernes aktindsigt omfatter også udkast til beretning, korrespondance og mødereferater vedrørende forhandlinger mellem anklagemyndigheden og revisor om gennemførelsen af revisionsarbejdet, jfr. således Østre Landsrets kendelse af 20. juli 1979 (11. afd. kære nr. 147/1979) og Vestre Landsrets kendelse af 6. august 1979 (VL nr. 797/1979). Det kan være hensigtsmæssigt, at revisor for at sikre sig mod misforståelser og forglemmelser gennemgår et udkast til sin beretning med anklagemyndigheden, inden beretningen færdiggøres og afleveres. Også forsvareren bør i så fald have adgang til at kommentere udkastet, således at proceduren i retten ikke tynges af rettelser af egentlige fejl, men kan koncentrerer om kommentarer til beretningen og kritik af den betydning, som anklagemyndigheden tillægger beretningen. Forsvareren har naturligvis ikke pligt til at deltage i en sådan gennemgang, men kan vælge at vente med at imødegå rapporten i sin helhed under domsforhandlingen. Politiet kan, hvor hensynet til sagens opklaring eller til trediemand undtagelsesvis gør det påkræ-

3. Jfr. *Gomard*: Civilprocessen s. 366 f om nyt syn og skøn. Retsplejeloven indeholder ikke særlige regler om erklæringer fra sagkyndige, der ikke har karakter af et syn og skøn i traditionel forstand. Parterne i borgerlige retssager har i almindelighed ikke adgang til at fremlægge erklæringer fra sagkyndige, som de, efter tvisten er opstået, har indhentet på egen hånd, jfr. således senst afgørelsen i UfR 1979.121 H. Denne begrænsning gælder ikke for erklæringer fra sagkyndige, der som f.eks. en revisor indtager en særlig uafhængig stilling med pligt til at udtale sig objektivt.

vet, undlade at gøre forsvareren bekendt med sit bevismateriale før domsforhandlingen i sagen, jfr. herved Retsplejelovens § 834, og forsvareren må kun med politiets samtykke overgive skriftligt materiale til sigtede selv, jfr. nærmere § 745, stk. 1, 3. pkt., og stk. 4. Sigtede vil jo imidlertid ofte være den der har størst kendskab til virksomheden, og opklaringshensyn vil kun sjældent tale mod at give forsvarer og sigtede adgang til at gennemse et udkast til beretning og den endelige beretning.⁴

Revisors stilling er helt forskellig fra advokatens. Det er advokatens opgave i forhandlinger og i retssager at varetage sin klients interesser og fremlægge hans synspunkter. Advokaten skal anføre, hvad der taler til fordel for klienten. Han er sin klients rådgiver og talerør. Advokaten er alene undergivet den begrænsning, at han ikke må undertrykke oplysninger og beviser, og hans ytringsfrihed er undergivet visse – rummelige – grænser for at undgå, at han ved udnyttelse af sin lovkyndighed vildleder sin klients modparter. Den virkelige sikkerhed mod, at modparten lider uret, ligger imidlertid i almindelighed ikke i en pligt for advokaten til at udvise en vis objektivitet, men i at også modparten om fornødent bistås af sin advokat.⁵ Lovgivningen stiller ikke krav til en advokat om, at han

4. Et andet spørgsmål er, om andre end forsvareren kan eller bør gives lejlighed til at udtale sig om revisors beretning, inden denne fremlægges i retten. Efter § 6 i FSR's kollegiale regler af 20. december 1976 skal en revisor, der i en beretning eller lign. kritiserer en kollegas arbejde, f.eks. et af denne udarbejdet eller revideret regnskab for sigtede, i passende tid forud gøre denne bekendt med kritikken. Hensynet til den kritiserende revisors klient kan gøre det umuligt at overholde denne regel. Ved udarbejdelse af revisionsberetninger til politiet i straffesager kan revisor ikke uden politiets samtykke give en kritiseret kollega – eller andre »trediemænd« – adgang til at se og kommentere sin beretning. Politiet må have mulighed for at hindre, at oplysning om den stillede opgave og yderligere fremkomne kendsgerninger og synspunkter tilgår sigtedes (hidtidige) revisor, selv om dette langt fra altid vil være nødvendigt, sml. herved en kendelse afsagt af FSR's kollegiale voldgiftsret den 2. april 1979 i voldgiftssag nr. 11 (trykt i Idebat 1979.21–23). Forsvaret har altid mulighed for at afhøre den kritiserede revisor som vidne under sagen.

5. Sml. Regler for god advokatskik og kollegialitet (vedtaget af Advokatrådet den 7. september 1956), hvori bl.a. står:

»En advokat skal alene og udelukkende handle i klientens interesse«.

...

skal være uafhængig af sin klient, men advokater sætter dog i almindelighed pris på at opretholde en betydelig uafhængighed. Lovgivningens grundlæggende og ufravigelige krav til revisor om objektivitet står imidlertid i klar modsætning til advokatens rolle som klientens talerør.

»En advokat må ikke ... undlade at give sin mandant oplysning om forhold, der kan give rimelig grund til tvivl om hans evne til uhildet at varetage mandantens interesser, eller give urigtige oplysninger i så henseende«.

...

»Hvor der er grund dertil, bør en advokat, der er anmodet om at varetage begge parter interesser, opfordre den ene af parterne til at antage en anden advokat.

...«

jfr. herved *Axel H. Pedersen*: Indledning til Advokatgerningen, 2. udg. 1962, bind I s. 134 f.

Mens Revisorloven i § 14, stk. 3, forbyder en revisor at »betinge sig et vederlag, der er gjort afhængigt af det økonomiske resultat af arbejdet«, da en sådan aftale kunne skabe et motiv (en fristelse) for revisor til ikke at være objektiv, siger Retsplejeloven i § 134, stk. 2, bl. a., at det ikke er forbudt en advokat at betinge sig en vis andel i sagens genstand. En sådan aftale er dog efter omstændighederne i strid med god advokatskik, jfr. Advokatbetænkningen nr. 871/1979 s. 79.

3

Kvalitetskrav til revisionsarbejde

De retlige krav til revisionsarbejde kan ikke udtrykkes på én virkeligt oplysende måde i en enkelt eller enkelte sætninger. En kort generel beskrivelse kan kun give en vag almindelig retningslinje. Som en sådan almindelig retningslinje henviser vor lovgivning til god revisionsskik. En amerikansk rapport om Auditors' Responsibilities, afgivet af en kommission nedsat af the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) i 1978,¹ henviser til »the expectations of the users of financial statements«. Revisorernes gode skik, der er bestemt af brugernes berettigede forventninger, indebærer, *at* en revisionserklæring bygger på et forsvarligt, professionelt arbejde med indsamling af relevante fakta, *at* erklæringen giver faktiske oplysninger, der så vidt muligt er korrekte og ikke vildledende, *at* det af erklæringen fremgår, hvilke faktiske oplysninger og hvilke forudsætninger skøn og vurderinger bygger på, og *at* skøn og vurderinger er sagkyndige og objektive. Den tidligere Revisorbekendtgørelse af 1933 udtrykte i § 11 et af kravene til revisors arbejde således, at statsautoriserede revisorer ikke må »afgive erklæring eller attest i regnskabsforhold, uden at de har undersøgt den pågældende sag på en sådan måde, at de herigennem har erhvervet sig en begrundet overbevisning om erklæringens eller attestens rigtighed«. Bestemmelsen blev udeladt i de nugældende regler, fordi den ansås som en selvfølge og derfor for at være overflødig.² Også i den gældende Revisorlov stilles imidlertid i flere

1. Rapporten (efter formanden i almindelighed kaldet Cohen-rapporten) er omtalt af *Schaumburg-Müller* i R. & R. 1977.394 ff.

2. Jfr. *K. G. Jensen* i R. & R. 1967.206, der som begrundelse for bestemmelsens selvfølgelighed henviser til Revisorlovens § 12, stk. 1. Denne regel angår imidlertid kun underskrift på et regnskab, men i § 14, stk. 1, findes et almindeligt krav om omhu

bestemmelser krav til revisor om grundighed og omhu. Dette fremgår navnlig klart af §§ 12 og 14. Revisorloven giver derimod ikke direkte udtryk for den selvfølge, at lovens adfærds- og ansvarsregler ikke kræver ufejlbarlighed af revisor, og ej heller for at revisor efter opgavens eller forholdenes karakter kan være nødsaget til at udtale sig på et spinkelt eller usikkert grundlag, men at revisor i så fald bør gøre det klart for de mulige brugere af hans erklæring om regnskabsmæssige forhold, hvilket grundlag erklæringerne hviler på, f. eks. i form af en bemærkning om at bogføringen er mangelfuld, at konstatering af beholdningers nærmere beskaffenhed eller tilstedeværelse ikke har kunnet foretages, eller at værdiansættelser alene bygger på virksomhedens egne oplysninger. Aktieselskabsloven indeholder en enkelt bestemmelse, der går i denne retning, idet loven i § 91, stk. 3, foreskriver, at revisor i et aktieselskab, som har datterselskaber, i sin revisionspåtegning og -beretning skal gøre en bemærkning, hvis han savner fornødne oplysninger om et datterselskabs forhold, jfr. herved lovens §§ 83, stk. 5, 88, stk. 2, 89, 2. pkt., og 103.

Lovgivningen har nu samlet kravene til revisorerne i et alment krav om at udføre deres faglige arbejde under iagttagelse af god revisionsskik. Denne standard eller generalklausul sætter professionens gode skik som norm for professionens medlemmer. Ved siden af denne almene bestemmelse står dog stadig nogle særlige bestemmelser bl. a. § 14 om pligt til at udvise omhu og nøjagtighed, selv om sådanne særfor skrifter helt eller delvis fremtræder som enkeltanvendelser af standarden og for så vidt nu er overflødige.

i arbejdet. Omhu og grundighed er beslægtede dyder. – Det forekommer ikke ganske sjældent, at gamle bestemmelser udelades ved lovrevisioner alene under henvisning til, at de (nu) er overflødige. Argumentet om selvfølgeliges bestemmelsers overflødighed indeholder nogle forudsætninger både om grundlaget for retstilstanden og om kendskabet til retstilstanden i lovens læser- og brugerkreds, som nok kunne fortjene at blive klargjort og formuleret! Bevares selvfølgeligheden og muligheden af at anvende sanktioner, hvis bestemmelsen udgår? Savnes bestemmelsen af den der skal forklare og begrunde svar på forespørgsler eller klager? Er det acceptabelt, at beskrivelsen af den gældende ret flyttes fra lovteksterne til kommentarerne til lovene?

Kravet om hurtighed under alle omstændigheder indgår derimod næppe i god revisionsskik. Moderne lovgivning har også for andre professioner og brancher sat god skik i erhvervet som norm for, hvordan erhvervet skal udøves.³ Kravet til revisorerne om at iagttage god revisionsskik er optaget som § 1 både i Bekendtgørelsen af 1967 om revision udført af statsautoriserede revisorer og i Bekendtgørelsen af 1976 om registrerede revisorer.⁴ Kravet er umiddelbart lovfæstet i Aktieselskabslovens § 88 (Anpartsselskabslovens § 69) og gælder således også for en revision eller medrevision af aktieselskabers og anpartsselskabers årsregnskab, som udføres af personer der ikke er professionelle revisorer.

Alle de citerede bestemmelser går ud på, at revisionsarbejde skal udføres i overensstemmelse med *god revisionsskik*. Kravet om iagttagelse af god revisionsskik gælder også revision af virksomheder og institutioner, der ikke som aktie- og anpartsselskaber er undergivet en pligt til at lade deres regnskaber revidere. Reglen i Revisorlovens § 12 om betydningen af en påtegning på regnskabet gælder både for påtegninger på revisionspligtige regnskaber og for påtegninger på regnskaber for f.eks. et enkeltmandsfirma eller et

3. Jfr. f.eks. om advokater Betænkning om advokater nr. 871/1979 s. 58 f og om pengeinstitutter Bank- og Sparekasselovens § 1, stk. 6. Oprindelsen til god skik-reglerne er bl.a. bestemmelser i de kollegiale regler, som flere organisationer, bl.a. revisorerne og advokaterne, har vedtaget for deres medlemmer. Nogle af disse bestemmelser angår imidlertid ikke kvaliteten af det faglige arbejde, men snarere medlemmets adfærd over for klienter, kolleger og medarbejdere. Den standard betegnes som god revisorskik. Således lyder § 2 i de nuværende kollegiale regler i FSR af 20. december 1976 således: »Det er enhver statsautoriseret revisors pligt at iagttage god revisorskik og at udvise god kollegial adfærd.«

4. Bestemmelsen om god revisionsskik har også et forbillede i § 6 i den norske lov om revisjon og revisorer af 14. marts 1964, der lyder: »Revisor skal utføre sitt oppdrag i overensstemmelse med gjeldende forskrifter og god revisjonsskikk«. Bestemmelsen hører naturligt hjemme i selve Revisorlovene og ikke (alene) i bekendtgørelserne. Bestemmelsen går ud over Revisorloven, og tanken har været – og praksis er blevet – at en revisors udøvelse af sit hverv i strid med god revisionsskik kan påtales af Revisornævnet (§ 19, stk. 1) og eventuelt medføre erstatningsansvar, men ikke, medmindre bestemte forskrifter for revisionsvirksomheden er overtrådt, straffes med kriminel straf hverken efter Straffelovens §§ 155, 156, 157 eller efter Revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, smh.m. Bekendtgørelsens § 5.

interessentskab om en foretaget frivillig revision. Kravet om iagttagelse af omhu og god skik for udøvelse af revisionsvirksomhed gælder også erklæringer fra revisor, som ikke angår årsregnskaber, men f.eks. regnskaber for kortere perioder eller for dele af en virksomhed, drifts- og likviditetsbudgetter, pengestrømsanalyser, nøgletal eller sociale eller samfundsorienterede regnskaber. Selskabslovenes krav om revision omfatter dog ikke supplerende materiale, som meddeles i forbindelse med årsregnskabet, men uden for årsberetningen. Der har ikke dannet sig faste traditioner for, hvad sådanne andre opstillinger end årsregnskaber bør indeholde, eller for, hvad revisor, hvis han bekræfter opstillingerne, skal påse. Det er under disse omstændigheder et hovedkrav til revisor, at hans erklæring gør det klart for læsere og brugere, på hvilket grundlag revisor har udtalt sig, og hvad hans godkendelse af eller hans forbehold over for f.eks. et likviditetsbudget er udtryk for. De regler om revisors ansvar, som er omtalt nedenfor i nr. 5.2., omfatter også erklæringer om andet end årsregnskaber, men domstolene vil formentlig både på grund af opstillingernes karakter og på grund af usikkerheden om, hvad sådanne opstillinger bør bygge på og give udtryk for, og hvad revisor bør påse, kun pålægge revisor ansvar, såfremt han åbenbart har handlet uforvarsligt, idet revisor f.eks. undlader at oplyse, at hans arbejde med et likviditetsbudget alene har bestået i en teknisk bistand med at stille de opgivne tal op på en overskuelig måde, eller at et driftsbudget blot er et regneeksempel, der viser, hvordan udviklingen vil forme sig, hvis omsætning og omkostninger stiger med en vis vilkårligt valgt %-sats. Dette efterleves næppe altid i praksis.

Det er blevet almindeligt, at revisorer også udfører arbejde, som vel har forbindelse med regnskabsaflæggelse og -revision, men ikke er revision i traditionel eller egentlig forstand, såsom planlægning, rådgivning og sagførelse vedrørende finansiering, beskatning og management. Ordene »revision« og »revisionsvirksomhed« i Revisorlovens §§ 10 og 11 som betegnelse for den virksomhed, en revisor og et revisionselskab må udøve, er blevet forstået som den virksomhed, der almindeligt eller naturligt udøves af revisorer som

led i deres erhverv.⁵ Grænsen mellem egentlig revision og tilgrænsende virksomhed er ikke skarp, men klart er, at normen for den rette udførelse af en del af den tilgrænsende virksomhed ikke kan findes i god revisionsskik. En norm er imidlertid påkrævet også for rådgivende og sagførende virksomhed, og denne norm må naturligt være god revisorskik. Revisorlovens ansvarsregler burde ved lejlighed tilpasses til den skete udvikling, bl. a. således at det gøres klart, at Revisornævnet i en disciplinærsag kan påtale overtrædelse af, hvad god revisorskik kræver.

Lovregler, der som vejledning for udøvelsen af en profession henviser til god skik i professionen, kan siges at have givet op over for opgaven at skabe en retlig regulering af erhvervet. Den praksis, der faktisk følges, bør ikke og kan i sin mangfoldighed og forskelligartethed ikke udgøre loven. Det er lovens opgave at være en rettesnor for praksis. Vedtagelsen af en detaljeret og nøjagtig Codex i lovsform er imidlertid uønskelig, og udarbejdelsen af et sådant sæt leveregler ville i virkeligheden være en umulig opgave. En vis retlig regulering med tilknyttede ansvarsregler er ikke desto mindre påkrævet. God skik-metoden står da tilbage som den eneste farbare vej. En god skik afviger nok på papiret, men ikke i realiteten fra friere varianter af juraens gammelkendte culperegler.

En god skik-regel skaber en retstilstand, som har fast forbindelse med virkelighedens verden, og som altid er à jour. Regler af denne art har dog både fordele og ulemper.

Fordelene ved reglerne om god regnskabs- og revisionsskik er iøjnefaldende. Ændrer praksis sig, følger retstilstanden med. Udviklingen på regnskabsområdet er hastig, og de retlige tvivsspørgsmål, som melder sig, er ofte både teknisk vanskelige og uforudseelige eller dog faktisk ikke taget i betragtning af lovgiveren. Afgørelsen af, hvordan denne virksomheds bogholderi og regnskab

5. Bestemmelsen i Bank- og Sparekasselovens § 1, stk. 4, og i Lov om forsikringsvirksomhed § 5 om, at disse selskaber ikke må drive anden virksomhed end bank-, sparekasse- og forsikringsvirksomhed forstås på tilsvarende måde som en begrænsning til virksomhed, der traditionelt og naturligt udøves af disse foretagender, jfr. herved *Bjørn Jensen og Jørgen Nørgaard: Bank- og Sparekasseloven, 1976, s. 40 ff.*

bedst eller på en hensigtsmæssig måde føres og opstilles, og hvordan revisionen bør lægges til rette, påvirkes i høj grad af forholdene i den enkelte branche og i den enkelte virksomhed. Hensigtsmæssige, generelle forskrifter kan dog nok opstilles på nogle områder, således som det er sket i International Accounting Standards Committee's (IASC's) internationale regnskabsstandarter og i FSR's Vejledning om grundlæggende principper for revision af årsregnskaber i aktieselskaber og anpartsselskaber (trykt i R & R 1978.325-328). Forskrifter af denne art er ikke egnede til at gennemføres som lovregler. Lovgivningens regler skal helst være præcise, ens for alle og gældende i en længere årrække.

Ulemperne ved god skik-reglerne er, at borgernes adgang til at skaffe sig oplysning om retstilstanden er vanskelig. Ophøjelsen af fagets skik til lov kan ikke blot med nogen ret siges at stille tingene på hovedet, men kanoniseringen af »praksis« giver i virkeligheden intet svar på det simple spørgsmål, om afvigelser fra hidtidig praksis er en beklagelig overtrædelse eller interessante nye udviklinger, som retsordenen må akceptere som ny ret. Det åbenbare svar på denne kritik er, at ingen trylleformel kan erstatte dybtgående undersøgelser af enkeltspørgsmål og uden videre løse alle problemer, og at en vis almen retningslinie er angivet ved, at det er den *gode* revisionsskik, som er ophøjet til lov. Der er dog, viser erfaringen, i mange spørgsmål jævne og brede overgange mellem første klasses arbejde og uantageligt arbejde, og nye metoder har ofte både fordele og ulemper. Det kan være vanskeligt at udpege det punkt i spektret eller den af flere debatterede metoder, som i øjeblikket bør kanoniseres som gældende ret. God skik-reglerne er imidlertid nu optaget i lovgivningen, og vi må arbejde med dem, til noget bedre måtte blive fundet og akcepteret. Den usikkerhed, som god skik-regler kunne føre med sig, begrænses i høj grad af, at revisions- og selskabslovgivningen foruden generalklausulerne om god regnskabs- og revisionsskik indeholder et betydeligt antal traditionelle, præcise forskrifter om regnskaber og revision, og disse forskrifter kan i almindelighed ikke fraviges under henvisning til, at andre fremgangsmåder end lovens ville være lige så god eller bedre end

praksis. Hensigtsmæssighedsovervejelser kan dog efter omstændighederne tale for at underkaste sådanne forskrifter en indskrænkende fortolkning og åbne plads for en ny hensigtsmæssig praksis.⁶ Regnskabs- og revisionsbestemmelserne i lovgivningen navnlig Revisorloven, Aktieselskabsloven og Bogføringsloven giver også en værdifuld retningslinje og lægger et væsentligt bånd på udviklingen, ved at de angiver et vist niveau for den information og for den bekræftelse, som et revideret regnskab skal give. Endelig må nævnes, at bestyrelsen for Københavns Fondsbørs den 1. marts 1979 har vedtaget en dansk version af EF's Etiske Regler for Handel med Børsnoterede Værdipapirer. Skønt disse regler ikke er retligt bindende på samme måde som andre regler, må de dog antages efter omstændighederne at ville påvirke tolkningen af begreberne god regnskabs- og revisionsskik.

Begrebet god revisionsskik tages ikke altid i samme betydning, når det bruges i drøftelser af regnskabs- og revisionsforhold. Undertiden tales om god revisionsskik som den praksis, det ville være ønskeligt engang at nå frem til. Undertiden tænkes på, hvilken adfærd der har karakter af fejl og forsømmelser, som efter omstændighederne medfører ansvar for revisor, jfr. nærmere nedenfor i nr. 6 om ansvaret. Udtrykket god revisionsskik anvendes således både som betegnelse for ønskemål og for lavmål. God revisionsskik er, når udtrykket anvendes som betegnelse for de

6. Vanskelige fortolkningsspørgsmål kan opstå, hvor der kan være tvivl om en bestemt lovregels rækkevidde. Lovgiveren har eksempelvis, som det kan ses af lovens forarbejder, ikke overvejet, om Aktieselskabslovens §§ 100 og 101, herunder bl.a. reglerne i §§ 100, stk. 4, og 101, stk. 7, også bør finde anvendelse på aktier i datterselskaber, eller om moderselskabet bør kunne optage sådanne aktier i sit regnskab efter den indre værdis metode (equity-metoden) og således at værdistigning, der ikke i datterselskabet er omfattet af § 101, stk. 4, også i moderselskabet anses som fri egenkapital. Gode grunde taler for at forlade den af Aktieselskabs-Registeret tidligere udtalte opfattelse, hvorefter sådanne værdistigninger er omfattet af § 100, stk. 4, og således undergive denne bestemmelse en indskrænkende fortolkning, anderledes dog *Finn Rossau* i R. & R. 1979.151 ff og den svenske betænkning om koncernbegrebet SOU 1979:46 s. 99 ff, der antager at brug af equity metoden i Sverige, hvis regnskabsbestemmelser er som de danske, ville forudsætte en lovændring.

adfærdsnormer, som ansvarsreglerne bygger på, en samlebetegnelse for et hovedelement i egentlige retsregler.

I retsanvendelse og administration må enhver lovregel, der ikke er så klar som f.eks. Færdselslovens regel om højrekørsel, undergives en nærmere granskning og fortolkning. Afgørelse af, hvordan en sådan regel inden for spillerummet af de mulige tydinger skal fortolkes, træffes af den, der har myndigheden til i retsanvendelsen og i administrationen at uddrage et præcist, praktisk anvendeligt indhold af reglerne. Revisorloven skal som andre love *fortolkes* af domstolene i de sager, som indbringes for retten, og loven skal *administreres* og *suppleres* af Handelsministeriet på de punkter, hvor loven åbner for adgang til dispensation (§ 1, stk. 4, § 2, § 10, stk. 2) og for fastsættelse af detailregler i bekendtgørelsesform (§ 4, stk. 1, § 10, stk. 3, § 14, stk. 4, § 22, stk. 1). Revisorerne kan som andre erhverv øve indflydelse på *Handelsministeriet* både i kraft af den almindelige tradition for høring af organisationerne og af den særlige regel om Revisorkommissionen, jfr. Revisorlovens § 4, stk. 2. Revisorerne kan øve indflydelse på retsanvendelsen ved *domstolene* gennem deres responsa. Domstolene havde, længe inden begrebet god regnskabs- og revisionsskik vandt indpas i lovgivningen (i Bekendtgørelsen af 1967 og i selskabslovene af 1973) anerkendt udtalelser fra FSR's responsumudvalg som en hovedkilde til oplysning om revisionsforhold. Vestre Landsret udtalte således i UfR 1956.379, at de for sagen nødvendige oplysninger »om det sædvanemæssige omfang af en statsautoriseret revisors revision af boligforeningsregnskaber og om den revisionsmæssige kontrol med en sådan forenings indtægter i stedet for ved et syn og skøn burde indhentes hos foreningen af statsautoriserede revisorers responsumudvalg«. Domstolene tillid til responsumudvalget er værdifuld ikke alene for revisorerne, men for retsdannelsen i almindelighed. Denne tillid understreger betydningen af, at ikke blot hver enkelt revisor, men at også responsumudvalget lever op til et krav om uafhængighed og objektivitet. Blot en mistanke om, at en professions organisation holder hånden over sine egne, er en plage for professionen.

God skik-regler som bestemmelsen om, at revision skal udføres i overensstemmelse med god revisionsskik, giver professionens folk en ganske særlig indflydelse. Hvem andre end revisorerne selv kan med virkelig sagkundskab udtale sig om, hvordan revisionen bør udføres? Alle andre er jo pr. definition amatører. Næppe heller disse træer vil dog vokse ind i himlen. Erfaringen tyder på, at domstolene er indstillet på at bevare en reel rolle også på områder, der er undergivet regler, som gør et fags skikke eller etik til lov. God revisionsskik betyder, at normen for revision – ved siden af og sammen med lovgivningens øvrige bestemmelser – er, hvad parterne i en egnet sag kan overbevise domstolen om er en god og fornuftig rettesnor for revision. Revisorernes egen indflydelse som de direkte sagkyndige er nok betydelig, men den er ikke uden grænser. Det bliver vel stadig vanskeligere at fastholde, at dommere, som har en god almen orientering, men ikke er eksperter i de forhold sagerne angår, er i stand til gennem virkeligt selvstændige afgørelser at fastlægge retstilstanden som grundlag for den anvendte ret, men endnu har ingen udtænkt et system, som er bedre end retsstatens hævdvundne ordning at overlade det sidste ord til helt uafhængige og upartiske dommers afgørelse på grundlag af lovgivningen, hidtidig praksis, eksperters udsagn og common sense.

God regnskabs- og revisionsskik har for så vidt angår aktieselskabers og anpartsselskabers regnskaber karakter af et hjælpemiddel til fortolkning og supplerende af selskabslovenes mere bestemte regnskabsregler. Disse regler gælder imidlertid ikke for andre virksomheder, og denne støtte findes derfor ikke, når de krav, som stilles til en revision i overensstemmelse med god regnskabs- og revisionsskik af regnskaber for virksomheder, som ikke er aktieselskaber eller anpartsselskaber, skal udmøntes i bestemte regler. Reglen i Revisorlovens § 12 om betydningen af en blank revisionspåtegning og Bogføringsloven gælder imidlertid også for disse regnskaber.⁷ Selskabslovenes regel om, at ledelsen skal underskrive

7. Bogføringsbekendtgørelsen af 1959 § 4, sidste stk. lyder således: »Ejes en virksomhed af en enkelt indehaver, skal den pågældendes samtlige aktiver og passiver

årsregnskabet (Aktieselskabslovens § 96), bør også iagttages i andre virksomheder, således at der ikke kan rejses tvivl om, at ledelsen kender og står inde for regnskabet. Et regnskab skal bl.a. kunne bruges som et hjælpemiddel til vurdering af virksomhedens kreditværdighed. Det har i denne forbindelse betydning, om indehaveren eller indehaverne hæfter personligt for virksomhedens gæld. Regnskabet bør ved en klar angivelse af virksomhedens organisationsform f.eks. som enkeltmandsfirma eller interessentskab eller på anden måde gøre dette klart. Størrelsen af personligt hæftende deltageres eventuelle formue uden for den opstillede balance har interesse for kreditorer, og oplysninger herom må omfattes af revisionen – eller ledsages af en bemærkning om, at revisionen ikke har omfattet disse oplysninger. Til oplysningerne om den private formue hører selvsagt også kautioner og andre eventualforpligtelser, som måtte påhvile indehaveren eller selskabsdeltageren, sml. herved om aktieselskabers kautionsforpligtelser Aktieselskabslovens § 103, stk. 1. En gift persons kreditorer kan alene søge sig fyldestgjort i hans bodel og særeje, jfr. Lov om ægteskabets retsvirkninger nr. 56 af 18. marts 1925 (ÆL II) § 25. Principielt burde derfor et regnskab for gift persons enkeltmandsfirma omfatte alle disse aktiver og ingen af ægtefællens. Det kan imidlertid være vanskeligt at fastslå, hvilke aktiver der ved udlæg eller konkurs vil blive henført til ægtefællernes rådigheds- og hæftelsessfærer,⁸ og det er for revisor næppe muligt at fastslå andet end, om virksomhedsindehaveren er gift, om formueordningen i ægteskabet er fælleseje eller helt eller delvis særeje, og at balancen

optages i status, herfra dog undtaget løsøre, der ikke benyttes inden for virksomheden. Aktiver og passiver, der ikke vedrører virksomheden, kan dog optages i et særligt tillæg til status. Indtægter og udgifter vedrørende sådanne aktiver og passiver kan i så fald holdes uden for bogføringen.

8. Jfr. herom *Gomard*: Fogedret, 2. udgave 1966, s. 49 ff, *Danielsen og Hornslet*: Lov om ægteskabets retsvirkninger, 1975, s. 222 ff og *Munch*: Konkursloven, 1978, s. 182 ff. – Aktiver, som tilhører en person, som virksomhedsindehaveren lever sammen med uden vielsesattest, bør naturligvis ej heller medtages i regnskabet, selv om de faktisk benyttes i virksomheden.

ikke medtager aktiver, som efter ægtepagt klart er særeje.⁹ En erklæring herom har imidlertid også sin værdi og giver den kreditor, der måtte ønske yderligere besked, grundlag for en henvendelse herom til virksomhedsindehaveren. Helt bestemte retningslinier for regnskabsaflæggelsen lader sig imidlertid vanskeligt opstille ud fra kravene om iagttagelse af god skik alene. Et regnskab, der faktisk har givet læseren en rimelig og korrekt information, lader sig uanset opstillingsmåden i almindelighed ikke kritisere ud fra denne grundsætning.

9. Lov om ægteskabets retsvirkninger giver i § 22 hver af ægtefællerne ret til at forlange, at den anden ægtefælle deltager i oprettelsen af en fortegnelse over, hvilke dele af fællesboet enhver af dem råder over (bodelen), og over hvers særeje. Bestemmelsen har ikke fundet nogen væsentlig anvendelse i praksis, jfr. herved bl. a. *Danielsen og Hornslet* s. 210.

4

Tavshedspligt og oplysningspligt

Gennemførelsen af en revision forudsætter, at revisor sætter sig grundigt ind i virksomhedens forhold. Revisor har krav på at få alle de oplysninger af virksomheden, som han behøver for udførelsen af sit hverv, jfr. Aktieselskabslovens § 89 og Bekendtgørelsen af 1967 § 3, stk. 2, nr. 2¹ Revisor skal over for sin klient gøre rede for de foretagne revisionsarbejder og nævne de mangler ved virksomhedens bogholderi og regnskabsvæsen, som han måtte have fundet. Denne redegørelse for revisionen og dens resultat skal i virksomheder, som har en revisionsprotokol, indføres heri. Brugen af en særlig revisionsprotokol gør det muligt at sikre, at revisors udtalelser kommer til alle vedkommendes kundskab, jfr. om aktieselskaber Aktieselskabslovens § 92 der kræver, at enhver tilførsel til revisionsprotokollen underskrives af samtlige bestyrelsesmedlemmer. Revisionsprotokollen er imidlertid alene bestemt for klienten, i aktieselskaber for selskabets bestyrelse, jfr. den nævnte § 92 i Aktieselskabsloven og Revisorbekendtgørelsens § 3. Revisors rapport i revisionsprotokollen om hans gennemgang og revision af årsregnskabet omfatter bl.a. ofte nogle yderligere specifikationer af regnskabsposter og kommentarer til disse poster, som går ud over Aktieselskabslovens krav til specifikationen af regnskabet (Aktieselskabslovens §§ 102 og 104) og til indholdet af noterne til regnskabsopstillingen (Aktieselskabslovens § 105). Revisor bør ikke i sin offentlige revisionspåtegning og -beretning henvise til revisionsprotokollen eller til andre lignende interne

1. Banker og Sparkasser kan derfor uanset deres tavshedspligt (bankhemmeligheden) bistå en kundes revisor med at stemme kundens konto af uden at indhente en særlig tilladelse fra kunden hertil.

meddelelsesmidler mellem revisor og klient. Påtegning og beretning skal kunne stå alene. Erklæringen, der følger regnskabet, og de fortrolige meddelelser til klienten, bør holdes adskilt.²

Aktieselskaber og anpartsselskaber har pligt til at offentliggøre deres regnskaber.³ Selskabslovenes krav til indholdet af det årsregnskab, som skal offentliggøres, er udtømmende. Offentlighedskravet omfatter ikke de supplerende oplysninger om regnskabet, som revisor har anført i sin interne rapport. Dette fremgår for så vidt angår aktieselskaber af beskrivelsen af pligten til indsendelse af årsregnskabet til Aktieselskabs-Registeret i Aktieselskabslovens § 108 og af indledningsordene i Aktieselskabslovens § 92: »Revisor skal til brug for bestyrelsen føre en revisionsprotokol, hvor...«. Indeholder imidlertid årsregnskabet med noter og årsberetning, jfr. for aktieselskaber §§ 96, stk. 1, 2. pkt., 105 og 106, ikke »de oplysninger om resultatet af selskabets drift og økonomiske stilling i øvrigt, som skal oplyses« (§ 91, stk. 3), påhviler det revisor i sin beretning til generalforsamlingen og offentligheden (§§ 91, stk. 1, og 108) at »gøre bemærkning herom og, såfremt det er muligt, give de nødvendige supplerende oplysninger« (§ 91, stk. 3), således at selskabets pligt til at informere generalforsamlingen og offentligheden såvidt muligt bliver opfyldt.

Revisors regnskabspåtegning og -beretning eller andre erklæringer om et udført revisionsarbejde som f.eks. en attestations efter Aktieselskabslovens § 6, stk. 3, 2. pkt. eller en udtalelse efter Aktieselskabslovens § 29, stk. 2, nr. 3, er i modsætning til indførslen i revisionsprotokollen ikke særligt rettet til klienten eller – i selskaber og foreninger – til ledelsen, men er dels bestemt til generalforsamlingen og kredsen af aktionærer, ejere eller medlem-

2. Sml. om en ældre diskussion om protokollens fortrolighed *Hurwitz* i R & R 1952.80 f. – Ligningsmyndighederne kan kræve oplysning om indholdet af revisionsprotokollen, jfr. Skattekontrollovens § 8 D. En långiver eller leverandør kan betinge kreditgivning af at få forelagt regnskabet med supplerende oplysninger og herunder revisionsprotokollen.

3. Anpartsselskaber, hvis aktiver efter balancen ikke overstiger 2 mio. kr. har dog kun en begrænset offentliggørelsespligt, jfr. Anpartsselskabslovens § 78.

mer dels bestemt til en ubestemt kreds, myndigheder og andre interesserede f.eks. for personer der samarbejder med klienten eller som overvejer at yde eller har ydet ham lån og kredit. Loven pålægger revisor at give sin erklæring om regnskabet i form af en attestation med eller uden forbehold som en påtegning på regnskabet. Denne udformning af erklæringen viser, at adressaten for erklæringen er de læsere, som et regnskab kan forventes at få. I selskaber, hvis årsregnskaber skal offentliggøres, skal revisionspåtegning og -beretning offentliggøres sammen med regnskabet, jfr. for så vidt angår aktieselskaber Aktieselskabslovens §§ 90 og 108 smh.m. § 158.⁴

Revisor hverken skal eller må underbygge attestationen og de eventuelle forbehold i sin påtegning og eventuelle beretning om regnskabet ved at indarbejde en redegørelse for alt, hvad han under sit arbejde har erfaret om klientens virksomhed i erklæringen. Revisors udtalelse skal opfylde de oplysningskrav, som er stillet i Aktieselskabslovens §§ 90 og 91 – bestemmelser der finder tilsvarende anvendelse på regnskaber for andre virksomheder end aktieselskaber – men i øvrigt er både revisor og hans medarbejdere bundet af tavshedspligt. Tilliden til revisors erklæring bæres ikke af en argumentation, men af tillid til revisors duelighed og hæderlighed. Revisors tavshedspligt omfatter ikke blot revision af regnskaber, men også den del af en revisors arbejde som består i at rådgive klienten f.eks. om opstillingen af hans årsregnskab og om dispositioner i forbindelse hermed, værdiansættelser, afskrivninger, udbytteforslag, selvangivelse og skatteregnskab etc. De fortrolige oplysninger, som klienten giver revisor i forbindelse med en sådan rådgivning eller planlægning, er omfattet af tavshedspligten.

Tavshedspligten for revisorer er lovfæstet i Revisorlovens § 17 og i Loven om registrerede revisorer § 10. Heri foreskrives, at en del af bestemmelserne i Straffelovens kapitel 16 om »forbrydelser i offentlig tjeneste eller hverv« finder tilsvarende anvendelse på

4. Se hertil Aktielovskommissionens Betænkning nr. 540/1969 s. 144. Om anpartsselskaber gælder §§ 71 og 78 smh.m. § 128 i Anpartsselskabsloven.

statsautoriserede og registrerede revisorer. Blandt de opregnede straffelovsbestemmelser er reglen i § 152 om tavshedspligten.⁵ Straffelovens § 264 b om tavshedspligt om privatlivet tilhørende hemmeligheder er ikke nævnt i henvisningen i Revisorlovens § 17, men § 264 b omfatter efter sit eget indhold en videre personkreds end bestemmelserne i Straffelovens kap. 16, og til denne personkreds hører også revisorer.⁶ Tavshedspligten efter de to straffelovsbestemmelser omfatter, hvad revisor i medfør af sit hverv har erfaret som hemmelighed, eller som ved lov eller anden gyldig bestemmelse er betegnet som hemmelighed, eller som hører til privatlivets hemmeligheder.⁷ Revisorbekendtgørelsen af 1933 sagde kort og

5. Revisorlovens § 17, stk. 1, 2. pkt., tilføjer, at også revisors medarbejdere, som jo ofte bliver bekendt med, hvad revisionen bringer for dagen og må gøres bekendt med, hvad klienten har betroet revisor, bl.a. er undergivet Straffelovens § 152. Tavshedspligten omfatter altså både revisor selv og hans medarbejdere. Revisor skal sikre sig, at medarbejderne er bekendt med tavshedspligten og dens betydning. – Betydningen af ordet »medarbejdere« er så fleksibel, at det giver plads for den hensigtsmæssige fortolkning, at tavshedspligten omfatter alle, der samarbejder med revisor om udførelsen af revisionsarbejde, således både regnskabsmedarbejdere og kontorfolk ansat af revisor eller ansat i det revisionselskab, som revisor arbejder for, og personer, som er sideordnet eller overordnet revisor, være sig revisorer eller andre, såsom afdelingschefer, direktører eller bestyrelsesmedlemmer i revisionselskabet, og som revisor har rådført sig med eller indhentet en afgørelse hos, f. eks. vedrørende personaleforbrug eller honorarberegning og også medarbejdere i udenlandske revisionsfirmaer, som revisor samarbejder med. Tavshedspligten omfatter også selvstændige konsulenter i EDB eller andre specialer uden for revisionsfirmaet, som bistår revisor.

6. I øvrigt er personer, som hverken er statsautoriserede eller registrerede revisorer, men udfører revisionsarbejder, ikke undergivet nogen almindelig tavshedspligt hverken efter Straffeloven eller nogen anden lov. En vis pligt til tavshed følger dog af Markedsføringslovens § 9 og af Straffelovens § 264 d. For så vidt gælder for enhver der udfører revision (medrevision) i aktieselskaber og anpartsselskaber den almindelige tavshedspligt efter Aktieselskabslovens § 160 (Anpartsselskabslovens § 130).

7. Straffelovens (lovbekendtgørelse nr. 411 af 17. august 1978) § 152, stk. 1 og 2, lyder således: »Røber nogen, som virker i offentlig tjeneste eller hverv, hvad han i tjenestens eller hvervets medfør har erfaret som hemmelighed, eller hvad der ved lov eller anden gyldig bestemmelse er betegnet som sådan, eller udnytter han uberettiget sådan kundskab, straffes han med bøde, hæfte eller under skærpende omstændig-

godt i sin §6, at statsautoriserede revisorer er forpligtede til at hemmeligholde, hvad de får at vide gennem deres virksomhed, bortset fra en underretning af deres efterfølger om grunden til deres fratræden. Herefter måtte alle oplysninger om virksomheden, som ikke er offentliggjort af denne, principielt være fortrolige, eller – med Straffelovens ord – som erfaret af revisor som hemmelighed. Hverken de gældende love eller bekendtgørelser indeholder en bestemmelse svarende til den gamle bekendtgørelses §6, men retstilstanden er ikke desto mindre uforandret den, at revisor skal behandle alt ikke offentliggjort materiale om en virksomhed, hvor han reviderer, som fortroligt. Overtrædelse af denne tavshedspligt kan straffes efter Straffeloven.

Tavshedspligtens formål er at beskytte klienten og – hvor klient og den reviderede virksomhed ikke er identiske – denne virksomhed. Revisor har ikke tavshedspligt over for den, som tavshedspligten eller hemmeligholdelsen skal beskytte, og som – med ordene i Retsplejelovens § 170 om vidneudelukkelse (omtalt i slutningen af nr. 4) – »har krav på hemmeligholdelse«. Er klienten en juridisk person, er de almindelige kompetenceregler afgørende for, hvem der har rådighed over virksomhedens hemmeligheder. Revisor kan f.eks. ikke fortie meddelelser til revisor fra medarbejdere i virksomheden for klienten, hvis de har betydning for revisionen, selv om meddelelserne måtte være givet med pålæg om ikke at lade dem gå

heder med fængsel i indtil 1 år. Sker det for at skaffe sig eller andre uberettiget vinding, kan straffen stige til fængsel i 3 år.

Stk. 2. Efter ovennævnte regler straffes også den, som efter at være fratrådt stillingen på nogen af de angivne måder forser sig med hensyn til tjenestehemmeligheder, som han i stillingen har erfaret.« – Straffelovens § 264 b lyder således: »Med bøde, hæfte eller fængsel i indtil 6 måneder straffes personer, som virker eller har virket i offentlig tjeneste eller hverv, eller som i medfør af offentlig beskikkelse eller anerkendelse udøver eller har udøvet et erhverv, såvel som sådanne personers medhjælpere, når de røber privatlivet tilhørende hemmeligheder, der er kommet til deres kundskab ved udøvelsen af deres virksomhed, medmindre de har været forpligtede til at udtale sig eller har handlet i berettiget varetagelse af åbenbar almeninteresse eller af eget eller andres tarv. Det samme gælder, hvis de uberettiget udnytter sådan kundskab.«

videre. Revisor har ikke alene i almindelighed ingen tavshedspligt over for sin klient, men er tværtimod forpligtet til at give klienten en udførlig rapportering om det arbejde, han har udført. Tavshedspligten kræver imidlertid, at både denne rapportering og fortrolig rådgivning sker til klienten selv eller til den, som klienten har udpeget (bemyndiget) til at modtage den. Såfremt klienten ikke er et enkeltmandsfirma, men et selskab, forening eller institution, er revisors samtalepartner ved hans fortrolige rapportering og rådgivning virksomhedens ledelse, forretningsfører eller direktion og bestyrelse (direktion eller bestyrelsesformand på bestyrelsens vegne), men ikke enkelte bestyrelsesmedlemmer, enkelte aktionærer, garantier, anparts- eller andelshavere, tillidsmænd, samarbejdsudvalgsmedlemmer eller andre, hvad deres tilknytning til virksomheden end måtte være, jfr. omtalen i Aktieselskabslovens § 94 af »enkelte aktionærer« og »uvedkommende«. Revisor kan ikke uden virksomhedens tilladelse besvare spørgsmål om virksomheden fra personer eller virksomheder uden for virksomheden, f.eks. fra virksomhedens bankforbindelse eller leverandører.⁸ Revisor og hans medarbejdere er nødt til og naturligvis berettiget til at tale med virksomhedens folk om den praktiske tilrettelæggelse og gennemførelse af revisionsarbejdet, men egentlige selvstændige eller supplerende spørgsmål til revisor om revisionens resultater skal stilles eller godkendes af direktion eller af den samlede bestyrelse. Revisor deltager ofte i bestyrelsens årlige regnskabsmøde, hvor bestyrelsen vedtager at indstille regnskabet til godkendelse af generalforsamlingen, jfr. Aktieselskabslovens § 96, stk. 2, bl. a. med henblik på at

8. Jfr. *Steen Hansen* i R & R 1953.262 med afstandtagen fra tidligere afvigende udtalelser om spørgsmålet af O. Hedegaard og Hurwitz. – Også banker og sparekasser har tavshedspligt (bankhemmeligheden), jfr. Bank- og Sparekasselovens § 54, stk. 2, men denne tavshedspligt anses ikke at afskære banken eller sparekassen fra »i fortrolighed« at give andre banker, sparekasser, oplysningsbureauer og andre kunder kreditoplysninger om sine kunder, uden at indhente deres samtykke eller udtalelse, jfr. *K. Bjørn Jensen og Jørgen Nørgaard*: Bank- og Sparekasseloven, 1976, s. 187 f og *Ole Simonsen* i Fagskrift for Bankvæsen 1979. 26 f. Lov om private registre nr. 293 af 8. juni 1978 har ikke gjort nogen ændring heri, jfr. dennes § 4, stk. 2. Samtykke burde dog måske kræves fra kunder, som ikke er erhvervsdrivende.

kunne give svar på stedet til medlemmer af bestyrelsen, som måtte ønske at stille revisor spørgsmål, men uden for sådanne bestyrelsesmøder er det enkelte bestyrelsesmedlem, være sig aktionærvalgt, medarbejdervalgt eller udpeget af det offentlige eller af andre i henhold til særlig vedtægtsbestemmelse (Aktieselskabslovens § 49, stk. 2, 4. pkt. andet led) ikke beføjet til på egen hånd at udspørge revisor om hans revision, og revisor er ikke beføjet til på eget initiativ at informere andre end sin rette samtalepartner herom.⁹ Adskillige love pålægger både erhvervsdrivende og andre at give forskellige offentlige myndigheder oplysninger om deres økonomiske forhold, jfr. således de vidtgående bestemmelser i Skattekontrolloven. Uanset klientens oplysningspligt er revisor ikke berettiget til uden klientens samtykke at give vedkommende offentlige myndighed de oplysninger vedrørende klienten, som myndigheden – efter revisors mening – har krav på, og som revisor mener at kunne give. Klienten bevarer sin selvbestemmelsesret også efter at have antaget en revisor. Revisors tavshedspligt opretholdes endog i et vist omfang under en eventuel straffesag mod klienten for at have krænket sin oplysningspligt, jfr. nedenfor om Retsplejelovens § 170, stk. 3.

Revisor har ret til at være til stede på generalforsamlinger, jfr. nærmere § 93 i Aktieselskabsloven.¹⁰ Den norske Aktieselskabslov har i sin § 10–12 draget den konsekvens af, at en revisor kun har tavshedpligt over for andre end sin klient, at generalforsamlingen i et aktieselskab har ret til at afkræve revisor enhver oplysning om selskabet, og at beslutning herom kan vedtages med simpelt flertal. Også bestyrelsen har efter norsk ret en ubetinget pligt til at besvare

9. Den norske Aktieselskabslov giver i § 10–12 den afvigende regel, at et bestyrelsesmedlem kan afkræve revisor oplysninger om selskabet, som revisor er blevet bekendt med under revisionen, men at revisor kan vælge at give svaret i et bestyrelsesmøde.

10. I § 93 tales ikke om generalforsamlingen. Spørgsmål af regnskabsmæssig karakter kan imidlertid også melde sig på ekstraordinære generalforsamlinger, og revisors tilstedeværelse kan i så fald være lige så påkrævet som på en ordinær generalforsamling. Ordlyden i de nordiske paralleltekster viser klart, at bestemmelsen ikke kun angår ordinære generalforsamlinger.

de spørgsmål, som generalforsamlingens flertal ønsker besvaret.¹¹ Uagtet bestemmelsen i den danske lovs § 76 – som er identisk med den norske Aktieselskabslovs § 9–12 – kan bestyrelsen derimod også over for en majoritet på generalforsamlingen fastholde, at meddelelse af en oplysning vil være til skade for selskabet. En aktionær, der insisterer på at få besked om et fortroligt anliggende, må kræve en ny generalforsamling indkaldt, jfr. hverved Aktieselskabslovens § 70, med valg af en ny bestyrelse på dagsordenen. Den ønskede oplysning kan således først gives af en eventuel ny villig bestyrelse. Revisor bør ikke indlade sig på at tage stilling til berettigelsen af bestyrelsens skøn over, hvad der vil være til skade for selskabet. Bestyrelsens afgørelse kan derimod, hvis den åbenbart er ubegrundet, tilsidesættes af domstolene.

En aktionær kan på generalforsamlingen stille spørgsmål til revisor og forlange svar herpå af revisor selv, dersom denne er til stede, ligesom revisor har ret til på eget initiativ at ytre sig i debatten, jfr. herved den – ikke ganske klare – bestemmelse i Aktieselskabslovens § 93, 2. pkt. Revisors svar og egne indlæg må imidlertid kun angå hans revision i selskabet og skal holde sig inden for de rammer, som bestemmelsen i lovens § 91 sætter for indholdet af revisionsberetningen eventuelt suppleret af forklaringer af betydningen af tekniske begreber og udtryk.¹²

Medarbejderne i en virksomhed og omverdenen har interesse i en

11. Jfr. *Jan Skåre*: Lov om aksjeselskaper, Oslo, 1977, s. 205 og 178. Efter de norske regler synes selv et knebent flertal på en dårligt besøgt generalforsamling at kunne kræve sig en hvilken som helst oplysning om selskabet meddelt af revisor og bestyrelse!

12. På en ekstraordinær generalforsamling indkaldt af revisor (Aktieselskabslovens § 70) er anerkendelsen af en taleret for revisor en nødvendighed. Revisors taleret kan dog ikke begrænses til sådanne – sjældne – generalforsamlinger, jfr. motiveringen til § 122 i den tidligere svenske Aktieselskabslov, som er kilden til bestemmelsen i vor lovs § 93, 2. pkt., i SOU 1941:9 s. 491 f, jfr. SOU 1971:15 s. 271. – Den nuværende svenske Aktieselskabslov § 9–12 og § 10–13 indeholder regler om oplysningspligt for bestyrelse og revisor, som afviger noget både fra bestemmelserne i de danske og norske love. Generalforsamlingens flertal har krav på oplysning af revisor, medmindre meddelelse af oplysningen ville være til væsentlig skade for selskabet, jfr. nærmere *Kedner-Roos*: Aktiebolagslagen II, Stockholm 1979, s. 54 f.

adgang til information om virksomhedens gang og regnskaber. Dette informationsbehov opfyldes for en del i aktieselskaber og anpartsselskaber ved offentliggørelsen af årsregnskaber. Meddelelsen af yderligere information er ikke revisors men virksomhedens egen sag. Afgørelsen af, hvordan andre skal informeres om virksomheden, ligger hos bestyrelsen og hos samarbejdsudvalget, jfr. herved for så vidt angår medarbejderne i virksomheden bestemmelsen i Aktieselskabslovens § 178 og bekendtgørelsen om arbejdstageres valg af medlemmer til bestyrelsen i aktieselskaber og anpartsselskaber m.v. nr. 598 af 21. november 1973 § 25 samt afsnit 8 i Samarbejdsaftalen af 2. oktober 1970.

Aktieselskaber, hvis aktier noteres på børsen, skal straks underrette Fondsbørsbestyrelsen om bestyrelsesbeslutninger af væsentlig betydning for vurderingen af selskabets aktier, jfr. nærmere Bekendtgørelse om Københavns Fondsbørs nr. 487 af 16. november 1972. Udnyttelse af en særlig fortrolig inside information ved handel med aktierne er forbudt selskabets ledelse, jfr. Aktieselskabslovens § 53, stk. 2, og bestemmelsen i børsens Ethiske regler for handel med børsnoterede værdipapirer (uddybende bestemmelser pkt. 9), der vender sig mod misbrug af fortrolige oplysninger, omfatter enhver, bl.a. også virksomhedens revisor og advokat.

Det sker, at revisor under sit revisionsarbejde opdager, at ledere eller medarbejdere i virksomheden har begået lovovertrædelser, eller at der er grund til mistanke herom. Aktieselskabsloven pålægger i § 91, stk. 3 revisor i sin revisionspåtegning og -beretning til generalforsamlingen at gøre anmærkning om »forhold, som kan medføre ansvar for bestyrelsesmedlemmer eller direktører«, jfr. nærmere nedenfor s. 000, men i øvrigt har revisor i almindelighed hverken ret eller pligt til at informere andre, være sig enkelte aktionærer, generalforsamlingen, offentligheden eller offentlige myndigheder om begåede eller formodede misligheder i en virksomhed, såfremt regnskabet opfylder lovens krav. Revisor skal derimod naturligvis underrette virksomhedens ledelse f.eks. om en konstateret kasseangel el. lign. og om årsagen eller den sandsynlige årsag til kasseangelen, men afgørelsen af, om en formodet lovover-

trædelse skal meddeles generalforsamlingen (eller lignende øverste organ i andre selskaber og institutioner) eller offentliggøres og af, om virksomheden skal anmelde den mistænkte til politiet, er virksomhedens egen og ikke revisors. Slutningsordene i § 91, stk. 3, om, at revisor i sin beretning til generalforsamlingen kan »meddele oplysninger, som han anser det for rigtigt at lade komme til aktionærernes kundskab«, giver ikke revisor carte blanche til at medtage hvad som helst i revisionsberetningen, jfr. nærmere nedenfor i nr. 8.

Tavshedspligten kan skabe problemer for en revisor, der har flere klienter, som har indbyrdes forretningsforbindelse, eller mellem hvilke der består et konkurrenceforhold eller et modsætningsforhold, således som tilfældet kan være mellem virksomheder i samme branche, mellem parter der strides om et væsentligt mellemværende, eller mellem virksomheder der fører retssager af afgørende betydning mod hinanden. Revisors tavshedspligt forbyder ham at gøre andre, også andre klienter bekendt med sin særlige viden om de virksomheder, han reviderer. Udførelse af revision for begge parter kan gøre det vanskeligt for revisor at modtage fortrolige oplysninger fra begge parter og bevare deres fulde tillid. Nogle vanskeligheder som f.eks. stillingtagen til en klients klart overvurderede fordring på en anden klient kan revisor vel ofte klare ved konduite.¹³ I andre tilfælde kan overførelse af klienter til kolleger være en nødvendighed.¹⁴ Sker overførslen til en anden revisor i samme revisionsselskab, må revisorerne respektere tavshedspligten over for hinanden og over for deres eventuelle foresatte. Den menneskelige hjerne har svært ved at lade være med at sammenblande ting, man må vide, og ting, man egentlig ikke må vide, men dog faktisk er bekendt med.

13. Sml. bl.a. *Kittelsen* i R & R 1954.307 f.

14. Omvendt bør en virksomhed, der udgør en økonomisk enhed, i almindelighed revideres af samme revisor, jfr. herved Aktieselskabslovens §§ 83, stk. 5, 88, stk. 2, 89, 2. pkt. og 91, stk. 3. Det betyder, at inhabilitet i forhold til én af virksomhederne i en koncern er ensbetydende med inhabilitet i hele koncernen, jfr. Aktieselskabslovens § 85, stk. 2 og 3.

Revisorer i banker, sparekasser og forsikringsselskaber er, som allerede omtalt i nr. 1, undergivet visse særregler. Hovedindholdet af disse regler er, at disse virksomheder, hvis uforstyrrede drift er af afgørende betydning for det økonomiske liv i samfundet, skal opfylde bestemte solvenskrav og være under et særligt tilsyn af offentlige myndigheder. Tilsynsmyndighederne – Banktilsynet og Forsikringsrådet våger på en gang over, at virksomhederne opfylder lovgivningens krav om solvensmargin og bestemmelserne i Monopol- og prislovgivningen. Tilsynsmyndigheden må derfor følge virksomhedernes drift, og de generalforsamlingsvalgte (eksterne) revisorer er forpligtet til på begæring at give Banktilsyn eller Forsikringsråd oplysning om virksomhedens forhold, jfr. Bank- og Sparekasselovens § 36, stk. 5, og Forsikringstilsynslovens § 113, stk. 3. Forsikringsloven er på dette punkt den udførligste af de to love. Forsikringsloven fastslår i den nævnte § 113, stk. 3, *dels* det selvfølgelig at tilsynsmyndighedens beføjelse omfatter »oplysninger, som må antages at være af betydning for det af rådet udøvede tilsyn«, *dels* det naturlige og rimelige »at spørgsmålene til revisor skal passere bestyrelsen«.¹⁵ Også i andre typer af virksomheder bør en eventuel anmodning om supplerende oplysninger om virksomhedens interne forhold fra en kontrollerende myndighed passere bestyrelsen. Selve det, at en myndighed eller en anden har udpeget et bestyrelsesmedlem, jfr. Aktieselskabslovens § 49, stk. 2, in fine, giver ikke myndigheden krav på videregående oplysning om selskabet end dettes generalforsamling. Tavshedspligten for bestyrelsesmedlemmer afskærer den udpegede fra at orientere dem, der har udpeget ham, om fortrolige sager, jfr. herved om de af Handelsministeriet udpegede medlemmer af bankers bestyrelser ministerens udtalelse i FT 1978/79, Folketingets forhandlinger sp.

15. Jfr. herved *Steen Hansen* i R & R 1953.321. – På dette og andre områder gælder, at direktionen – eventuelt efter selskabets tradition i forståelse med formanden – kan tage sig af hastende sager, jfr. Aktieselskabslovens § 54, stk. 2, i slutningen. – Beretning til Handelsministeriet vedrørende revision af Bank- og Sparekasseloven s. 57 giver ingen forklaring på, hvorfor forslaget til reglen, som nu findes i § 36, stk. 5, ikke fulgte ordlyden af Forsikringstilsynsloven.

4861 fn. og *Bjørn Jensen og Nørgaard: Bank- og Sparekasseloven, 1976, s. 67 f.*

I aktie- og anpartsselskaber har ikke blot revisor, men også direktører og bestyrelsesmedlemmer tavshedspligt, jfr. Aktieselskabslovens § 160 (Anpartsselskabslovens § 130). Direktører og formanden for bestyrelsen er dog beføjet til efter sædvane eller efter en udtrykkelig eller stiltiende bemyndigelse fra bestyrelsen at udtale sig på selskabets vegne og give oplysninger om selskabet, jfr. herved Aktieselskabslovens § 54. Reglen i Aktieselskabslovens § 160 om tavshedspligten for direktører og bestyrelsesmedlemmer indeholder en antydning heraf, idet den sætter straf af bøde for dem, der »ubeføjet røber, hvad de under udøvelsen af deres hverv har fået kundskab om«.¹⁶ Aktieselskabslovens § 160 omfatter også revisor, men denne har ikke en almindelig beføjelse til at udtale sig om sine klientselskaber.

En revisor har ligesom alle andre mennesker pligt til, hvis han indkaldes til at afgive forklaring som vidne i retten, at svare på de spørgsmål, som retten stiller eller ikke afskærer parterne fra at stille, jfr. Retsplejelovens § 168. Revisors tavshedspligt opretholdes imidlertid om forhold, som er omfattet af denne pligt, selv over for en kolliderende vidnepligt, medmindre væsentlige hensyn til retsplejen kræver, at revisor afgiver forklaring, jfr. Retsplejelovens § 170, stk. 3. Afgørelsen af, om der foreligger en sådan situation, at vidnepligten bryder tavshedspligten, tilkommer retten. Dommeren kan hente en vis vejledning i den tilsvarende bestemmelse om bl.a. advokater i Retsplejelovens § 170, stk. 2.¹⁷ Reglen i Retsplejelovens

16. Revisorers, direktørers, bestyrelsesmedlemmers og andres overtrædelse af tavshedspligt kan efter omstændighederne tillige være en overtrædelse af bestemmelserne om beskyttelse af erhvervshemmeligheder og tekniske tegninger i Markedsføringslovens § 9. Udtrykket »tjeneste- eller samarbejdsforhold« i en virksomhed omfatter også disse personer. Overtrædelse af tavshedspligt er tillige et brud på vedkommendes aftale med selskabet, som efter omstændighederne kan give selskabet ret til at hæve aftalen og kræve erstatning.

17. Jfr. herved Betænkning om vidner nr. 316/1962 s. 33-35. - En revisorklients retsforfølgende kreditorer kan ikke kræve revisor afhørt i fogedretten, om hvilke aktiver debitor må antages at have, og kan ej heller hos revisor eller hos

§ 170, stk. 3, gælder både om revisor som vidne i borgerlige og i kriminelle sager. Begrænsningen i vidnepligten af hensyn til tavshedspligten falder bort, såfremt den der har krav på hemmeligholdelse, tillader udspørgning af revisor. Politiet kan ikke pålægge nogen at afgive forklaring, jfr. Retsplejelovens § 750. Har politiet indledt en efterforskning mod en af revisors klienter, kan revisor, såfremt politiet under efterforskningen afkræver ham oplysninger om virksomheden, overlade til retten at afgøre, om han – uden samtykke fra virksomheden – bør udtale sig om ting, der under normale omstændigheder er omfattet af hans tavshedspligt. Reglerne om begrænsning af revisors vidnepligt om forhold, som er omfattet af hans tavshedspligt, gælder også for revisors medarbejdere.

Reglerne i Retsplejeloven om en begrænsning af revisors vidnepligt af hensyn til opretholdelsen af hans tavshedspligt finder også anvendelse på revisors editionspligt, d. v. s. hans pligt til at udlevere skriftligt materiale vedrørende en klient, som revisor har i sin besiddelse, jfr. Retsplejelovens § 299 om borgerlige sager og § 785 om straffesager.

En revisor, der antages af politiet til at udtale sig om en sigtets økonomiske forhold, har ikke tavshedspligt, men politiets revisor har kun adgang til det materiale, som politiet kan stille til hans rådighed navnlig efter en beslaglæggelse, jfr. Retsplejelovens § 782, og til frit tilgængeligt materiale, såsom udskrifter af Aktieselskabs-Registeret og tingbøger.

Revisor kan i sin revisionsrapport udtale sig frit også om det fortrolige materiale, der er gjort tilgængeligt for ham. Den sigtede må forelægge de indsigelser, han måtte have mod overladelse af materiale til revisor eller mod gennemførelse af revisionen, for retten, jfr. herved Retsplejelovens §§ 746, 781 og 782.¹⁸

vedkommende kommune få adgang til selvangivelse og bilagt regnskab. Bankhemmeligheden beskytter derimod ikke mod, at kreditorerne i fogedretten afkræver debtors bank oplysning om hans eventuelle indeståender og depoter, jfr. UfR 1979.216 med note 1.

18. Jfr. om omfanget af revision i straffesager Justitsministeriets cirkulære nr. 96 af 13. juli 1927 citeret i Kommenteret Retsplejelov, 2. udgave, s. 830 (i note 6).

5

Revisors ene- og fortrinsrettigheder

Statsautoriserede revisorer har i kraft af deres faglige kvalifikationer i forbindelse med deres uafhængighed og forpligtelse til objektivitet (troværdighed) opnået *eneret* eller *fortrinsret* til en række hverv, hvis tilfredsstillende udførelse kræver såvel særlig kyndighed i regnskabsforhold som streng upartiskhed og objektivitet. På grund af den særlige stilling, som statsautoriserede revisorer indtager bl. a. på grund af disse ene- og fortrinsrettigheder, er det af betydning, at offentligheden kan have rede på, hvem der lovligt driver virksomhed som statsautoriseret revisor. Selve stillingsbetegnelsen »revisor« er ikke retsbeskyttet. Endog revisionen af et anpartsselskab kan uanset selskabets størrelse betros en regnskabskyndig person, der hverken er statsautoriseret eller registreret revisor, og den valgte betegnes i loven som revisor, jfr. Anpartsselskabslovens § 64, stk. 1 og 2. Statsautoriserede revisorer har imidlertid eneret på benævnelsen »statsautoriseret revisor«, jfr. Revisorlovens § 7, og registrerede revisorer har eneret på benævnelsen »registreret revisor«,¹ jfr. Loven om registrerede revisorer § 4, ligesom kun advokater må kalde sig »advokat«, jfr. Retsplejelovens § 138 a. Personer, som har mistet eller deponeret deres beskikkelse eller er slettet i revisorregisteret, må ikke benytte de beskyttede titler i forretningsforhold. Dette er udtrykkeligt foreskrevet for personer med en deponeret advokatbeskikkelse i Retsplejelovens § 138 a. Den, der ikke har sin beskikkelse eller er slettet i registeret, kan ikke vælges som enerevisor i et aktieselskab (Aktieselskabslovens § 83, stk. 2)

1. Jfr. herved Betænkningen om registrerede revisorer nr. 534/1969 s. 25 f og s. 35 f.

eller udøve noget andet hverv, som er forbeholdt statsautoriserede eller registrerede revisorer.

Revisorer og advokater har ikke en almindelig eneret på udførelse af revisionsarbejde eller på at yde juridisk bistand. Advokater har en vidtgående eneret til at udføre sager for domstolene for andre, jfr. Retsplejelovens §§ 131 og 260. Restriktionerne for personer, som ikke er advokater, med hensyn til at yde anden juridisk bistand i lov nr. 63 af 3. marts 1948 omfatter ikke »bistand, som ydes af statsautoriserede revisorer i spørgsmål, der står i forbindelse med regnskabs- og revisionsforhold«, jfr. lovens § 1, stk. 3, nr. 5.²

Mindst én af de generalforsamlingsvalgte revisorer i *aktieselskaber* skal være en statsautoriseret eller registreret revisor, jfr. Aktieselskabslovens § 83, stk. 2, mens Anpartsselskabsloven i § 64, stk. 2, stiller det – mere vage og smidige, men vanskeligere kontrollerbare – krav til *anpartsselskaberne*, at revisor skal have den indsigt og erfaring med hensyn til regnskabsvæsen og økonomiske forhold, som under hensyn til arten og omfanget af selskabets virksomhed er nødvendig for hvervets udførelse. Aktionærer, som ejer en tiendedel af aktiekapitalen, kan – uanset antallet af stemmer knyttet til deres aktier – på en generalforsamling, hvor der skal vælges revisor (ø: i almindelighed på den årlige ordinære generalforsamling), kræve, at der – alene eller tillige – vælges en statsautoriseret revisor, jfr. Aktieselskabslovens § 84, stk. 2.³ Anpartshavere,

2. »Vinkelskriverloven« af 1948 er omtalt i *Gomard: Civilprocessen* s. 564.

3. Et aktieselskabs vedtægter skal bl. a. indeholde bestemmelser om antallet eller mindste og højeste antal af revisorer og revisorerens valgperiode, jfr. Aktieselskabslovens § 4, nr. 6. Vedtægtsbestemmelserne kan ikke afskære en – tilstrækkelig stor – minoritet fra at udøve sine beføjelser efter lovens §§ 82, stk. 2, og 84, stk. 2. Valgperioden for revisor kan være et bestemt årsmål eller blot indtil videre, jfr. § 82, stk. 1. I mange selskaber findes dog stadig den naturlige regel, som var almindelig før Aktieselskabsloven af 1973, at hvert års ordinære generalforsamling vælger revisor(er) for tiden indtil afslutningen af næste ordinære generalforsamling, og en sådan bestemmelse er vel forenelig med § 82. Generalforsamlingen kan – også uden hjemmel i vedtægterne – vælge suppleant(er) for revisor(erne). Disse skal opfylde samme kvalifikationskrav som revisor, jfr. § 82. I aktie- og anpartsselskaber skal den valgte revisor eller revisionsfirma anmeldes til Aktieselskabs-Registeret, jfr. Aktieselskabslovens § 155, stk. 1, nr. 3, og Anpartsselskabslovens § 125, stk. 1, nr. 3.

som ejer mindst en fjerdedel af indskudskapitalen, kan på en generalforsamling (eller uformelt, jfr. Anpartsselskabslovens § 46, stk. 1), kræve, at der – alene eller tillige – vælges en registreret eller en statsautoriseret revisor, jfr. Anpartsselskabslovens § 65. I *børs-noterede* selskaber skal der vælges (mindst) to revisorer, og en af disse revisorer skal være statsautoriseret, jfr. Aktieselskabslovens § 84, stk. 1. Hver af revisorerne skal afgive deres revisionspåtegning- og beretning. Revisorerne kan og bør i almindelighed, såfremt de er enige, vælge at formulere og underskrive en fælles erklæring.⁴

Krav i lovgivningen om valg af en statsautoriseret revisor er opfyldt ved forslag om og valg af et revisionselskab, der opfylder betingelserne i Revisorlovens § 11, og aftaler, fundatsbestemmelser og lign. om revision af en statsautoriseret revisor må i almindelighed forstås på samme måde. Det valgte revisionselskab udpeger en af de til selskabet knyttede statsautoriserede revisorer som den revisor, der skal forestå revisionen, underskrive regnskabspåtegningen og -beretningen, jfr. Revisorlovens § 12 samt Aktieselskabslovens §§ 89 og 93, og sammen med revisionselskabet bære ansvaret for revisionen, jfr. Aktieselskabslovens § 141, stk. 2. Den udpegede revisor skal opfylde kvalifikations- og habilitetskravene i Aktieselskabslovens §§ 83–85, jfr. § 83, stk. 3. Den svenske pendant til vor lovs § 83, stk. 3, tilføjer den naturlige og selvfølgelige leveregel, at revisionselskabet (straks) efter valget skal underrette klientselskabet om, hvilken revisor det har udpeget som ansvarlig for revisionen, jfr. svensk Aktieselskabslovs § 10–2, stk. 3.

Offentlige myndigheder skal fortrinsvis benytte statsautoriserede revisorer til oplysning om regnskabsmæssige forhold både i civile og kriminelle *retssager* herunder alle skattesager ved domstolene, jfr. Revisorlovens § 8, stk. 1.⁵ Det samme gælder om

Uanset valgperiodens længde anmeldes kun personsift eller, hvor et revisionselskab er valgt som revisor, et revisionsfirmaskift til Aktieselskabs-Registeret.

4. Jfr. herved Aktielovsbetænkningen nr. 362/1964 s. 150.

5. Udtrykket »domstolene« omfatter ikke Landsskatteretten. – Reglen i Revisorlovens § 8 omfatter ikke private parter. Om syn og skøn gælder imidlertid i alle retssager Retsplejelovens § 199, stk. 2, hvorefter i almindelighed kun personer, »der

revision efter skifterettens bestemmelse i *konkursboer* jfr. nærmere Konkurslovens § 126, stk. 2, og dertil *Munch*: Konkursloven af 1977 s. 468.

Valget af en *minoritetsrevisor*, som et antal aktionærer (mindst 10 %) efter Aktieselskabslovens § 82, stk. 2, eller et antal anparts-havere (mindst $\frac{1}{4}$) efter Anpartsselskabslovens § 63, stk. 2, kræver udpeget til at deltage i revisionen for det løbende år, foretages af Overregistrator. Det må antages, at Overregistrator som hidtil i almindelighed, hvor ikke aktionærerne eller anpartshaverne i enighed peger på en bestemt revisor, vil udpege en statsautoriseret revisor til at udføre denne medrevision i aktieselskaber, og samme praksis vil måske blive fulgt i anpartsselskaber. *Græsvænge m.fl.*: Aktieselskabsloven af 1973 s. 178 (note 10) og samme: Anpartsselskabsloven af 1973 s. 144 (note 10) finder en vis støtte herfor i Revisorlovens § 8. Denne bestemmelse omfatter imidlertid ikke minoritetsrevisor, og det synes over for selskabslovenes egne mindre kvalifikationskrav vanskeligt ubetinget selv i (mindre) anpartsselskaber at fastholde, at kun statsautoriserede revisorer kan udpeges til hvervet som minoritetsrevisor.

Statsautoriserede revisorer kan uden nogen særlig beskikkelse fungere som *regnskabskyndige tillidsmænd ved akkordforhandlinger*, jfr. § 164 i Konkursloven. Tillidsmændenes opgørelse af skyldnerens aktiver og passiver danner grundlaget for akkordforslaget og for skifterettens afgørelse om åbning af akkordforhandling og om stadfæstelse af akkorden, jfr. nærmere Revisorlovens § 8, stk. 2, og Konkurslovens §§ 165 o. flg.⁶

EF's 2. selskabsretlige direktiv af 13. december 1976 (direktiv 77/91/EØF, EFT nr. L 26 af 31.1.1977 s. 1) foreskriver, at *apportindskud* ved stiftelse af og kapitalforhøjelse i aktieselskaber skal vurderes af »en eller flere af selskabet uafhængige sagkyndige«,

ifølge offentlig stilling eller livserhverv eller dog ifølge offentligt aflagte prøver må anses for duelige hertil« kan udmeldes til syns- og skønsmænd i »forretninger, ved hvilke der udkræves særegen indsigt eller færdighed«.

6. Se nærmere *Munch*: Konkursloven af 1977 s. 524 f, Konkursbetænkningen nr. 606/1971 s. 243 f og Næringslovsbetænkningen nr. 374/1965 s. 24.

jfr. art. 10 og 27. Efter det forslag til en dansk lov om tilpasning af Aktieselskabsloven til 2. direktiv, som blev fremsat men ikke vedtaget i folketingssamlingen 1977/78, vil statsautoriserede revisorer også i denne forbindelse uden nogen særlig beskikkelse kunne fungere som regnskabskyndige vurderingsmænd.⁷ Medvirken af andre sagkyndige er kun nødvendig, hvis revisors almindelige regnskabskyndighed og hans kendskab til virksomheden ikke er et tilstrækkeligt grundlag for at afgive en forsvarlig udtalelse om indskuddets værdi, jfr. bemærkningerne til lovforslaget § 6 d. Direktivets krav om, at den sagkyndige skal være uafhængig af selskabet, afskærer ikke selskabets generalforsamlingsvalgte revisor fra at fungere som vurderingsmand. Uanset at selskabet selv har udpeget denne revisor ved at indstille ham til valg og vælge ham, er revisor dog uafhængig. Den valgte revisor skal opfylde habilitetskravet i Revisorlovens § 13 og Aktieselskabslovens § 85, og han må

7. Indholdet af den foreslåede danske lov om gennemførelse af 2. direktiv stemmer således godt overens med de norske og svenske Aktieselskabsloves krav om en udtalelse fra revisor om, at apportindskud ikke er overvurderet, jfr. den norske og svenske lovs § 2-9. Den gældende danske Aktieselskabslov stiller ikke krav om en uafhængig vurdering af de indskudte aktiver, men bygger dog i sine regler om kapitalforhøjelse og apportindskud bl.a. på revisorerklæringer om dispositionernes forsvarlighed. Den opgave, som Aktieselskabsloven her stiller revisor, er ikke klart beskrevet i loven, jfr. om kapitalforhøjelse efter den ordinære generalforsamling § 29, stk. 2, nr. 3, og om apportindskud og konvertering §§ 6 og 33, stk. 2. Også en minoritetsrevisor udpeget efter § 82, stk. 2, skal udtale sig i disse tilfælde. De – kontroversielle og sjældne – undersøgelser (granskning) efter Aktieselskabslovens § 136 skal foretages af skønsmænd udnævnt eller udmeldt af retten. Vælges kan f.eks. revisorer, vekselere, advokater eller branchekyndige forretningsfolk. Granskningsmænd er undergivet samme regler som revisorer om habilitet og tavshedspligt, og de har adgang til nødvendigt materiale i selskabet, jfr. Aktieselskabslovens § 95.

I interessentskaber kan en interessent selv vælge en revisor til at orientere sig i regnskaberne, jfr. UfR 1967.738 over for *Sindballe*: Dansk Selskabsret I og III s. 49 og *Steen Hansen* i R & R 1953.260. Steen Hansen lægger mere i UfR 1942.71 H end retten har taget stilling til.

Almindelige syns- og skønsmænd udmeldt af retten er undergivet inhabilitetsregler næsten svarende til reglerne om dommere, jfr. Retsplejelovens § 197 og *Gomard*: Civilprocessen s. 362 f. Nægter en part syns- og skønsmændene nødvendige oplysninger, kan retten efter omstændighederne lægge modpartens fremstilling til grund for sin afgørelse, jfr. Retsplejelovens § 301, stk. 1, 2. pkt.

ikke modtage anvisninger fra selskabet eller fra nogen anden om at undlade nødvendige undersøgelser eller lignende. Revisor er erstatningsansvarlig over for den, der måtte lide tab på grund af en uforsvarlig (høj) vurdering af et apportindskud, jfr. Aktieselskabslovens § 141. Revisor må derfor, som også anført i bemærkningerne til lovforslaget anses som uafhængig i direktivets forstand.

6

Straf- og erstatningsansvar

6.1. *Ansvarsreglerne og bopælskrav*

En revisor, hvis arbejde ikke lever op til lovgivningens krav, ifalder efter omstændighederne et *disciplinært ansvar* eller et *egentligt* strafansvar. Tab, som nogen har lidt på grund af mangelfuldt revisionsarbejde, er revisor ansvarlig for efter de i nr. 6.4. omtalte regler om *erstatningsansvar*. Mindst en af de generalforsamlingsvalgte revisorer i aktie- og anpartsselskaber skal have bopæl i Danmark, jfr. Aktieselskabslovens § 83, stk. 1 (Anpartsselskabslovens § 64, stk. 1). Bopælskravet, som blev indført i 1973 er i Aktielovsbetænkningerne nr. 362/1964 s. 147 og nr. 540/1969 s. 122, begrundet i, »at et eventuelt ansvar kan gøres gældende i anledning af revisionsarbejdet«. Bopælskravet har kun selvstændig betydning for andre end statsautoriserede og registrerede revisorer, da begge love i deres § 1, stk. 2, nr. 1 og 2, betinger autorisation eller registrering af dansk indfødsret og bopæl i Danmark.¹

6.2. *Strafansvar*

Udøverne af en række kvalificerede liberale erhverv er undergivet de

1. En revisor, der har bopæl eller er statsborger i et andet EF-land, er ligestillet med en revisor bosat i Danmark, jfr. Aktieselskabslovens § 176 (Anpartsselskabslovens § 134) og EØFT art. 59 samt EF-Karnov 1978 s. 271 f. Kravene om, at revisor skal være statsautoriseret eller registreret, er derimod ikke uden videre opfyldt af den, der har gennemgået en lignende uddannelse i udlandet, men Handelsministeren kan efter omstændighederne meddele beskikkelse som statsautoriseret revisor bl. a. på grundlag af en uddannelse i udlandet og kan i enkelte tilfælde tillade udlandske revisorer at varetage hverv, der i øvrigt er forbeholdt statsautoriserede revisorer, jfr. Revisorlovens § 2. Der er ikke vedtaget noget direktiv om etableringsfrihed for revisorer.

samme særlige, strenge straffebestemmelser om forbrydelser i offentlig tjeneste eller hverv som de offentligt ansatte. Dette gælder bl.a. advokater, landinspektører, dispachører, translatører og også statsautoriserede og registrerede revisorer, jfr. § 17 i Revisorloven (§ 10 i loven om registrerede revisorer), som bestemmer, at revisorerne er undergivet de af reglerne i *Borgerlig Straffelov kap. 16* om »forbrydelser i offentlig tjeneste eller hverv«, som efter deres indhold kan finde anvendelse på en revisor.²

Bestemmelserne i Straffelovens kap. 16 sætter straf for brud på tjenesteplichter, men naturligt nok indeholder bestemmelserne ikke nogen nærmere beskrivelse af de tjenesteplichter, som de forskellige offentlige hverv medfører. Selvstændige bidrag fra lovgivningsmagtens side til fastlæggelse af de krav, som stilles til en revisor, findes ikke i Straffeloven, men må søges i revisorlovgivningen. Anvendelsen af reglen i Straffelovens § 152 om pligt til ikke at røbe tjenstlige hemmeligheder på revisorer er omtalt ovenfor i nr. 4 om tavshedspligten. Reglen i Straffelovens § 155 om misbrug af stilling til at krænke privates eller det offentliges ret omfatter forsætlig vildledelse og forsøg på at vildlede andre ved urigtige regnskaber og revisionserklæringer. Bestemmelsen er tidligere bl.a. i UfR 1951.376 blevet anvendt på revisors bistand til udfærdigelse af urigtig selvangivelse. Nu giver Skattekontrollovens § 13 og Straffelovens § 289 (skattesvig af særlig grov karakter) en tilstrækkelig dækning af dette felt med lovregler jfr. herved UfR 1965.893, 1966.753 og 1975.1133.³ Reglen i Straffelovens § 157 om grov eller oftere

2. Jfr. *Greve, Unmack Larsen og Lindegaard*: Straffeloven speciel del s. 81 f og særlig om advokater Betænkning om advokater nr. 871/1979 s. 41.

3. En fuldstændig oversigt over retspraksis findes i Domme i skattesager rejst i henhold til Skattekontrolloven I-IV, udgivet af Statsskattedirektoratet, 1963-78. Skattekontrollovens § 13 lyder:

»Den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat, afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved afgørelse af, om en person er undergivet skattepligt, eller til brug ved afgørelse af skatteansættelse eller skatteberegning, straffes for skattesvig med bøde, hæfte eller fængsel indtil 2 år.

Stk. 2. Begås handlingen af grov uagtsomhed, er straffen bøde eller under skærpende omstændigheder hæfte«.

gentagen forsømmelse eller skødesløshed i tjenesten er i UfR 1969.782 anvendt på meddelelse af blank revisionspåtegning på et (åbenbart) urigtigt regnskab, jfr. herved også Revisorlovens §§ 12, stk. 1, og 16, stk. 3.⁴

En revisors overtrædelse af Straffelovens kap. 16 og af Skattekontrolloven vil, som de citerede domme viser, ofte tillige være en overtrædelse af forskrifter i Revisorloven og dermed omfattet af straffebestemmelsen i Revisorlovens § 16. Denne overlapning af straffebestemmelser begrænses dog af en vis opgavefordeling mellem Straffelov og Revisorlov. Kun alvorligere overtrædelser henføres til Straffeloven, mens mindre alvorlige overtrædelser alene straffes efter Revisorlovens § 16 om bødestraf eller Revisorlovens § 19 om disciplinæransvar.⁵ Overtrædelse af de pligter, som kun er nævnt i bekendtgørelsen, men ikke i Revisorloven, kan straffes med bøde, jfr. Revisorlovens § 16, stk. 2, og Bekendtgørelsens § 5.

Aktieselskabs- og anpartsselskabslovene pålægger aktie- og anpartsselskaber pligt til at lade deres årsregnskab revidere i overensstemmelse med revisionsreglerne i Aktie- og anpartsselskabslovenes kap. 11. Denne pligt angår det årsregnskab, som selskaberne efter disse love skal aflægge efter regnskabsreglerne i lovenes kap. 12, men ikke selskabernes opgørelse af deres skattepligtige indtægt i selvangivelsen, jfr. herved bl.a. §§ 26 og 27 i Selskabsskatteloven. Selskabets bogholderi danner naturligvis grundlag både for resultatet i årsregnskabet og for opgørelsen af den skattepligtige

4. Revisorlovens § 16, stk. 3, lyder:

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

Citeringen i UfR 1969.782 af Straffelovens § 157 kan synes upåkrævet, da strafammen også efter denne bestemmelse er bøde eller hæfte.

5. I § 16, stk. 3, om urigtig skriftlig erklæring er strafammen dog bøde og hæfte. – Se om forholdet mellem kriminel straf og disciplinærstraf *Greve, Unmack Larsen og Lindegaard*: Straffeloven, speciel del, 1975, s. 83 og de der anførte UfR 1947.918 og 1959.433 om advokater.

indtægt, men forbindelsen mellem disse to tal kan kræve gennemførelsen af mere eller mindre omfattende korrektioner (efterposteringer). Selskabslovene har deres egne regler om opgørelsen af årsresultatet, som indrømmer virksomhederne et væsentligt større spillerum end skattelovenes bestemmelser om, hvilke indkomster der er skattepligtig indtægt, og hvilke udgifter der er fradragsberettigede omkostninger. Selskabslovene kræver ikke, at selskabet i årsregnskabet skal gøre rede for beregningen af den skattepligtige indkomst i regnskabsåret ved tilføjelse af efterposteringer eller på anden måde, men det beløb, som selskabet skal betale i skat af den beregnede skattepligtige indkomst, skal anføres som en udgiftspost i resultatopgørelsen, jfr. Aktieselskabslovens §§ 102, B, I, 2 og 104, stk. 4 nr. 5.⁶ Revisor kan ikke nøje sig med en konstatering af, at den udgiftsførte skat udgør 37 % af den af selskabet opgjorte skattepligtige indkomst. Revisor må foretage en efterprøvelse af beregningen af det skattepligtige beløb. Såfremt det skattebeløb, der er anført i regnskabet, afveg væsentlig fra det korrekte beløb, som må antages at ville blive pålignet selskabet, ville regnskabet ikke indeholde de oplysninger, som selskabslovene kræver, og revisor skal attestere, om »resultatet af selskabets drift og økonomiske stilling i øvrigt«, jfr. Aktieselskabslovens § 91, stk. 3. Revisor drages således ind i virksomhedens skatteopgørelse, selv om selskabet ikke i det hele har overladt selve udfærdigelsen af selvangivelsen til revisor. En sædvanlig revision omfatter ikke en kontrol af, om hver enkelt

6. Skatten forfalder først til betaling den 1. november i skatteåret, jfr. §§ 10 og 30 i Selskabsskatteloven. – Før Aktieselskabsloven af 1973 var det almindeligt at udgiftsføre den betalte skat i årsregnskabet. Det fandtes imidlertid utilfredsstillende, at regnskabet ikke viser størrelsen af beskatningen for den periode, som regnskabet angår, jfr. overgangsreglen i § 170, stk. 2, og Betænkning nr. 540/1969 s. 189. Efter den tidligere praksis krævede selskabsskatteposten i regnskabet ikke med nødvendighed stillingtagen til opgørelsen af årets skattepligtige indtægt. Dog krævede også før Aktieselskabsloven af 1973 investeringsfondshenlæggelse stillingtagen til, om denne opfylder kravene i Investeringsfondsloven. Henlæggelsen må ikke overstige 25 % af årets skattepligtige indkomst (uden renter og kursreguleringer), jfr. lovens § 4 og indskud af 50 % af henlæggelsen på spærret konto godkendes kun, hvis regnskaberne kan danne grundlag for skatteansættelsen, jfr. lovens § 5 og nærmere Cirkulære nr. 182 af 18. december 1958 Afsnit I, pkt. 5.

udgift, som er bogført på omkostningskonti, er fradragsberettiget efter skattereglerne. Den rette behandling af nogle udgiftsposter kan kræve stillingtagen til vanskelige faktiske og retlige tvivlsspørgsmål af en sådan art, at ikke ethvert svar, som senere forkastes af Landsskatteret og domstole, uden videre kan stemples som en ansvarspådragende fejl. Der kan f.eks. være væsentlig tvivl, om et beløb er at anse som en investering eller en omkostning eller om anvendelsen af afskrivningsreglerne. Hvis imidlertid revisor forbeholdsløst godkender et årsregnskab, skønt han vidste eller burde vide, at årets skat er anført med et beløb, som åbenbart er for lavt, må han efter omstændighederne anses for at have overtrådt Skattekontrollovens § 13, såfremt det har stået ham klart, at selskabet vil bruge regnskabet med de efterposteringer, han har gennemgået eller må indse vil blive foretaget, som grundlag for selvangivelsen.

En revisor, der bistår sin klient med at udføre en strafbar handling, f.eks. kreditbedrageri, mandatsvig og i forbindelse hermed urigtig bogføring,⁷ ifalder ikke blot efter omstændighederne strafansvar for krænkelse af sine revisorpligter, dersom han bekræfter det vildledende regnskabsmateriale, jfr. Revisorlovens § 16, stk. 3, og Straffelovens § 155, smh.m. Revisorlovens § 17, men rammes også i kraft af reglen i Straffelovens § 23 om meddelagtighed af de straffebestemmelser, som klienten overtræder. En straffebestemmelse rammer både gerningsmanden og den, der yder gerningsmanden bistand til at begå lovovertrædelsen. Den eller de medvirkende behandles dog efter omstændighederne noget mildere end hovedmanden, jfr. nærmere den anførte § 23 i Straffeloven. Revisors overtrædelse af Skattekontrollovens § 13 og Straffelovens § 289 er strafbar som gerningsmandsvirksomhed, selv om de urigtige eller vildledende skatteoplysninger ikke angår hans egen, men en klients selvangivelse. Dette fremgår af formuleringen af bestemmelserne. Det betyder, at de særlige begrænsninger af de medvirkendes

7. Sml. til illustration af nogle af Straffelovens bestemmelser herom UfR 1970.838.

strafansvar, som er fastsat i Straffelovens § 23, ikke kan finde anvendelse på overtrædelser af disse bestemmelser.

Straf bør kun pålægges for forhold, hvis strafbarhed klart er angivet i loven. Lovbestemmelser om straf bør være klare og utvetydige, jfr. herved Straffelovens § 1. Straffebestemmelserne i Straffelovens kap. 16 og Revisorlovens §§ 16 og 17 lever nogenlunde op til dette ideal, selv om bestemmelserne efterlader en vis tvivl om, hvilke handlinger og undladelser der er belagt med strafansvar. For så vidt angår disciplinærstraf akcepteres en løsere beskrivelse af gerningsindholdet end i bestemmelser om kriminel straf. Gerningsbeskrivelsen i Revisorlovens § 19 om disciplinærstraf består blot i en henvisning til de pligter, som revisors stilling medfører. Dette udtryk omfatter også de almindelige krav til revisor i Revisorlovens § 14, stk. 1 og 2, om at udvise omhu, nøjagtighed og hurtighed i sit arbejde, og om ikke at forlange højere honorarer end rimeligt, men § 14, stk. 1 og 2, er ikke medtaget i opregningen i Revisorlovens § 16, stk. 1, af de bestemmelser i loven, hvis overtrædelse kan straffes med kriminel straf, og en overtrædelse alene af § 14, stk. 1 eller 2, kan derfor heller ikke straffes efter Straffelovens § 157. En adfærd fra revisors side, som nok er i strid med god revisionsskik, men ikke tillige er en overtrædelse af de i lovgivningen eller i bekendtgørelsen nærmere beskrevne eller forudsatte revisorpligter, kan ikke straffes efter Revisorlovens § 16, stk. 2, jfr. bekendtgørelsens § 5, men kan derimod føre til disciplinærstraf efter lovens § 19. Det disciplinære ansvar rækker således ud over det egentlige strafansvar. Den mindre præcise gerningsbeskrivelse og beskrivelse af den videre rækkevidde af disciplinærstraffen er forsvarlig, fordi disciplinærstraf er et mindre alvorligt indgreb end kriminel straf. Disciplinærstraf består i almindelighed i en advarsel eller irettesættelse af en kollegial karakter. Det har betydning for revisorstanden og for revisionsfagets udvikling, at visse handlinger, som ikke egner sig til imødegåelse med kriminel straf, kan påtales på en autoritativ og alvorlig måde.

Blandt de pligter, som påhviler en revisor, og som er opregnet eller forudsat i Revisorloven og Revisorbekendtgørelsen, er forbud

mod at udøve andet erhverv end revisionsvirksomhed og forbud mod at afgive erklæringer som revisor i inhabilitetssituationer, jfr. Revisorlovens §§ 10 og 13. Revisors udøvelse af en virksomhed eller stilling, som er uforenelig med stillingen som revisor, jfr. nærmere Revisorlovens § 10, stk. 4, og Revisorbekendtgørelsens § 2, og revisors afgivelse af erklæring i regnskabsmæssige forhold i situationer, hvor han er inhabil efter Revisorlovens § 13, straffes – hvor betingelserne i øvrigt for at pålægge straf er til stede – efter Revisorlovens § 16, jfr. som eksempel UfR 1976.605 (forhold II).

Revisorlovens beskrivelser i §§ 12, stk. 1, og 16, stk. 3, af kravene til revisors påtegning på et regnskab og andre erklæringer fra revisor om regnskabsmæssige forhold er kortfattede og lader bl. a. spørgsmålet om, hvordan samarbejdet mellem revisor og hans medarbejdere kan tilrettelægges, ubesvaret. En vis arbejdsdeling mellem revisor og hans medarbejdere er naturlig. Revisormedarbejderne kan arbejde selvstændigt på grundlag af en plan for revisionen og almindelige instrukser fra revisor. Revisor kan i almindelighed danne sig et tilstrækkeligt indtryk af det udførte arbejde ved gennemgang af medarbejdernes arbejds papirer. Revisor må gennemgå selve årsregnskabet og udkastet til påtegning og beretning i sin helhed og ved læsning af medarbejdernes notater og samtaler med dem sætte sig ind i de væsentlige tvivlsspørgsmål, som medarbejderne er stødt på og de løsninger, som er lagt til grund i det udarbejdede regnskab. Revisor kan under normale omstændigheder stole på, at en kvalificeret medarbejder har opstillet årsregnskabet korrekt på grundlag af bogføringen, kontrolleret beholdninger og bilagsmateriale i rimeligt omfang og i overensstemmelse med almindelig god revisionsskik samt planen for revisionen og revisionsfirmaets instrukser. En revisor, som underskriver et årsregnskab i tillid til medarbejderes indstilling, ifalder derimod ansvar efter Revisorlovens § 16, stk. 3, hvis han har skrevet under uden at foretage en rimelig kontrol af medarbejderens indstilling.

6.3. *Frakendelse af beskikkelse*

En revisor, der dømmes for et kriminelt, strafbart forhold kan

frakendes sin beskikkelse, såfremt det udviste forhold begrunder en nærliggende fare for misbrug af stillingen som statsautoriseret revisor, jfr. Straffelovens § 79, og den, der tidligere er dømt for sådanne forhold, kan nægtes erhvervelse af beskikkelse, jfr. Straffelovens § 78, stk. 2, og Revisorlovens § 1, stk. 3. Samme regler gælder om registrerede revisorer, jfr. Loven om registrerede revisorer § 1, stk. 3. Til belysning af praksis i frakendelsessager kan henvises til UfR 1974.819, 1976.431 og 1976.605.⁸

»Adækvanskriteriet« i Straffelovens §§ 78 og 79 (nærliggende misbrugsfare) og i Revisorlovens § 1, stk. 3 (uforsvarlighed) peger på særskilte vurderinger for hvert erhverv og erhvervsdel for sig. Det vil dog være vanskeligt i praksis at graduere kravene til de forskellige hverv som økonomisk rådgiver og tillidsmand. En statsautoriseret revisor, der har mistet sin beskikkelse, kan ikke opnå registrering eller omvendt. En advokat eller en ejendomsmægler, der har mistet deres beskikkelser efter Retsplejelovens § 137⁹ eller Straffelovens § 79 (Loven om ejendomsmæglere nr. 218 af 8. juni 1966 §§ 1, stk. 4, og 4), kan i almindelighed ikke akcepteres som statsautoriserede eller registrerede revisorer eller omvendt.

Frakendelse af retten til at udøve virksomhed som revisor kan efter Straffelovens § 79 ske på tid fra 1 til 5 år eller indtil videre. Frakendelse af beskikkelse kan også ske som en af Revisornævnet pålagt disciplinærstraf, jfr. Revisorlovens § 19, stk. 2, og Revisornævnets forretningsorden af 20. september 1971 § 11. Også efter denne bestemmelse er imidlertid frakendelsestiden mindst 1 år. Et så alvorligt indgreb kan imidlertid vanskeligt komme på tale i sager, der ikke har givet anledning til tiltale for domstolene som en egentlig straffesag.¹⁰ En revisor, som er blevet straffet ved dom-

8. Se også *Greve, Unmack Larsen og Lindegaard: Straffeloven*, Alm. del, 1976, s. 297 og Advokatbetænkningen nr. 871/1979 s. 44 ff.

9. Reglen om advokater afviger nok i princippet men næppe væsentligt i sin betydning fra Straffelovens adækvanskriterium. Advokatbetænkningen nr. 871/1979 s. 68 ff og 80 f foreslår, at reglerne om advokater bringes i overensstemmelse med Straffelovens almindelige regler.

10. Ordningen for advokater er den mere hensigtsmæssige, at advokatnævnet

stolene, men ikke er blevet frakendt beskikkelsen, kan, da frakendelsesreglerne i Straffelov og Revisorlov reelt er kongruente, ikke bagefter frakendes sin bestalling ved Revisornævnet.

6.4. Erstatningsansvar

En mangelfuld revision udsætter både revisors klient og trediemand for at lide et økonomisk tab.¹¹ Aktieselskabsloven og Anpartsselskabsloven bestemmer, at revisor er erstatningspligtig efter samme regler, som dem der gælder om selskabsledelsens ansvar, og disse regler er igen i det store og hele i overensstemmelse med dansk rets almindelige erstatningsregel, den såkaldte culparegel, jfr. Aktieselskabslovens §§ 140 og 141 (Anpartsselskabslovens §§ 110 og 111). Erstatningspligten omfatter, som det fremgår af de citerede lovbestemmelser, både skade tilføjet selskabet og skade tilføjet selskabets aktionærer, kreditorer og (andre) trediemænd.¹² Revisor er ansvarlig for andet arbejde end revision i aktieselskaber og anpartsselskaber efter samme regler som Aktie- og anpartsselskabslovenes. Selskabslovenes erstatningsregler stemmer som allerede nævnt overens med den almindelige erstatningsret. Også den særlige regel i Aktieselskabslovens § 143 (Anpartsselskabslovens § 113), som er nærmere omtalt nedenfor, kan formentlig i kraft af analogi tillige anvendes på andet revisorarbejde end selskabsrevision.

En revision skal virke som en betryggelse for enhver, som har brug for at lægge et regnskab eller andre regnskabsmæssige eller

som disciplinærstraf kan suspendere en advokat i en vis tid, dog ikke længere end 1 år, jfr. Retsplejelovens § 144, stk. 2, og dertil Advokatbetænkningen nr. 871/1979 s. 82 om udkastets § 147.

11. I UfR 1952.1047 H, hvor en revisor havde påtaget sig at føre regnskaberne for en apoteker, pålagdes det bl.a. revisor at erstatte udgifterne til en sagkyndigs gennemgang af de førte – mangelfulde – regnskaber og til opstilling af nye regnskaber.

12. På grund af den hurtige udvikling, der er sket i aktieselskabsretten og af regnskabsvæsenet, kan ældre retsafgørelser om revisoransvaret ikke altid uden videre lægges til grund som præjudikater. Det kan f.eks. uanset afgørelsen i UfR 1936.1033 ikke udelukkes, at en aktiesælger i et selskab, hvis aktier har stået alt for lavt, bl.a. fordi regnskabet har hemmeligholdt meget betydelige reserver, kan kræve erstatning for sit tab af revisor.

økonomiske oplysninger til grund for sine dispositioner. Revisors erklæring om den foretagne revision af regnskaber og opstillinger retter sig til enhver naturlig bruger af materialet. Dette træder særlig tydeligt frem for så vidt angår årsregnskaber, hvor revisors erklæring om revision efter lovgivningen (Aktieselskabsloven) og traditionen anbringes som en påtegning på regnskabet. Adgangen til at kræve erstatning af revisor for tab, som er opstået ved, at beføjet tillid til, at revisionen er forsvarligt udført, skuffes, står derfor ikke kun åben for klienten. Denne står vel i et særligt forhold til revisor, som den der vælger, samarbejder med og honorerer revisor, men kontrol med, at klientens interesser varetages på tilbørlig måde, er ikke revisionens eneste formål. Heller ikke i et selskab eller en institution, hvor valget af revisor er henlagt til generalforsamling, medlemsmøde eller andet lignende organ og kontrol med ledelsens administration af virksomhedens midler, er formålet med revisionen alene at sikre ejernes interesser.¹³ Hvordan revisor bør afværge eller begrænse tab for virksomheden og for regnskabslæsere uden for virksomheden afhænger af omstændighederne. En orientering og advarsel af virksomheden om dens risiko for at lide tab på grund af en utilstrækkelig intern kontrol kan være tilstrækkelig. Advarslen kan meddeles ledelsen direkte og indføres i revisionsprotokollen. Har personer, der hører til ledelsen, uretmæssigt tilegnet sig selskabets midler, er direkte underretning af de øvrige bestyrelsesmedlemmer og eventuelt af aktionærer nødvendig, jfr. således en norsk dom trykt i Norsk Retstidende 1957.607. I sådanne tilfælde vil efter omstændighederne indgivelse af politianmeldelse være en nødvendighed. Er regnskabet urealistisk på grund af for høje værdiansættelser og for små afskrivninger eller vildledende på grund af usædvanlige eller ændrede opgørelsesmetoder, er et forbehold eller en oplysning i revisionspåtegningen om aktivernes for høje bogførte værdi eller om de (nu) anvendte beregninger den adækvate måde til at retlede både regnskabslæsere med og uden tilknytning til virksomheden.

13. Jfr. således også *Kedner-Roos: Aktiebolagslagen II*, 1979, s. 354.

De tab, der opstår på grund af en mangelfuld revision, har normalt ikke karakter af person- eller tingsskade, men er almindelig formueskade. Der er eller har i flere lande været en tilbøjelighed til at begrænse erstatningsansvaret efter culpa-reglen (den almindelige erstatningsregel) for uagtsom afgivelse af en urigtig erklæring (modsat en fysisk handling), således at det ikke omfatter almindelig formueskade (i modsætning til person- og tingsskade) tilføjet trediemand (i modsætning til kontraktspartner). Denne tendens til at begrænse ansvaret efter den almindelige erstatningsregel, som ville begrænse revisors ansvar over for andre end sine klienter til tilfælde af svig (medvirken til bedrageri o. lign.), har aldrig i særlig grad præget dansk ret og er nu overvundet i de fleste af de lande, hvor den har gjort sig gældende, bl. a. i England.¹⁴

At revisor ifalder ansvar efter almindelige erstatningsregler betyder, at revisor skal erstatte tab, som han har forvoldt med forsæt eller uagtsomhed. Revisor er ansvarsfri, hvis han har anstillet undersøgelser i rimeligt omfang bl. a. om aktivernes tilstedeværelse og har udøvet et rimeligt skøn over f.eks. værdien af udestående fordringer og af varelagrene, selv om fordringerne viser sig at gå ind med mindre beløb og varerne at måtte realiseres med tab. Det fritager ikke revisor for ansvar, at han ikke har formået at leve op til professionens krav på grund af stort arbejdspress, sygdom eller andre personlige grunde.¹⁵ Det er ej heller disculperende (ansvarsbefri-

14. Jfr. nærmere *Gomard*: Erstatningsregler s. 365 ff og f.eks. *Street on Torts*, 6th ed 1976, s. 207ff. – Også moderne amerikansk ret pålægger revisor erstatningsansvar efter en culpa-regel både over for klienten, f.eks. for uagtsomt oversete besvigelser, og over for trediemand f.eks. skuffede kreditgivere, jfr. nærmere *Bonhiver v. Graff* 248 NW 2d 291 og noten dertil i 92 ALR 3d 371.

15. Anpartsselskabsloven foreskriver i § 65, at 25 % af anpartshaverne kan kræve, at generalforsamlingen vælger en statsautoriseret eller registreret revisor, jfr. herved § 68, stk. 2, men indeholder ikke et almindeligt krav om revision af en sådan revisor. Loven stiller derimod i § 64, stk. 2, det krav til revisor, at han »skal have den indsigt og erfaring med hensyn til regnskabsvæsen og økonomiske forhold, som under hensyn til arten og omfanget af selskabets virksomhed er nødvendig for hvervets udførelse«. Herefter skulle utilstrækkelig sagkundskab i almindelighed heller ikke kunne fritage en ikke professionel revisor for ansvar i tilfælde, hvor han på grund af manglende sagkundskab og erfaring har præsteret en revision, som ikke er forsvarlig.

ende) for en revisor, som har påtaget sig revisionen for en virksomhed i en branche, hvis regnskaber frembyder særlige vanskeligheder eller problemer, at han ikke er fortrolig med og ikke i sit hidtidige arbejde for andre klienter har mødt disse vanskeligheder, jfr. således UfR 1952.1047 H om apotekerregnskaber og FSR's responsumudvalgs udtalelse nr. 24 om landbrugsregnskaber. Revisor er dog ikke ansvarlig for en urigtig værdiansættelse af et varelager eller andet aktiv, dersom han som regnskabskyndig har udøvet et rimeligt skøn, uanset om en person med særlig branchekundskab ville have kunnet kritisere ansættelsen.

Den skadelidte opnår kun fuldt ud den tilsigtede beskyttelse af reglerne om erstatningskrav, hvis skadevolderen er i stand til at honorere kravet. Opfyldelsen af en statsautoriseret revisors ansvarsforpligtelse er sikret ved en særlig lovpligtig garantiforsikring, jfr. § 1, stk. 2, nr. 7, i Revisorloven.¹⁶ Forsikringssummen skal mindst være 100.000 kr. Tiden er løbet fra denne beløbsgrænse, og mange revisorer har – frivilligt – tegnet supplerende ansvarsforsikringer for væsentlig større beløb. Ansvar efter erstatningsreglen er bestemt af tabets størrelse og er ikke begrænset af et bestemt maksimum. I Tyskland kan en aktieselskabsrevisors ansvar over for selskabet derimod ikke overstige 500.000 DM, jfr. § 168 i den tyske Aktiengesetz.¹⁷ En vis begrænsning af omfanget af en aktie- eller anpartsselskabsrevisors ansvar vil efter omstændighederne også

Dette strenge standpunkt vil dog næppe blive fastholdt fuldt ud i alle relationer, hvor erstatningsansvar for læge revisorer kommer på tale. For så vidt angår strafansvar for læge revisorer har UfR 1962.540, der frifandt kommunale revisorer for strafansvar efter Straffelovens § 157, taget hensyn til manglende sagkundskab.

16. Jfr. Idebat 1978.111 f. – Revisors lovpligtige garantiforsikring, der skal omfatte al revisorvirksomhed, som udøves af revisor, adskiller sig fra en ansvarsforsikring ved, at forsikringen selv i tilfælde af simpel uagtsomhed har regres mod den ansvarlige revisor ved også at skulle dække skader voldt med forsæt, sml. Forsikringsaftalelovens §§ 91 og 18, samt *Lyngsø*: Dansk Forsikringsret, 3. udg., s. 381 f og 108 ff. – De registrerede revisorer er ikke undergivet et lovmæssigt krav om at skulle tegne en erhvervsansvarsforsikring, jfr. nærmere Betænkningen om registrerede revisorer nr. 534/1969 s. 39 f.

17. Revisors erstatningspligt efter den tyske § 168 over for selskabet kan ikke ophæves eller begrænses ved aftale. Efter dansk ret må almindelige regler om

kunne komme på tale i Danmark. Størrelsen af den erstatning, som revisor skal betale »kan nedsættes, når dette findes rimeligt under hensyn til skyldgraden, skadens størrelse og omstændighederne i øvrigt«, jfr. nærmere Aktieselskabslovens § 143 (Anpartsselskabslovens § 113). Denne bestemmelse, der både gælder om ansvar over for klienten (selskabet) og over for trediemand, kan i særlige tilfælde bruges til at begrænse revisors ansvar for den uforsikrede del af en stor skade. Lempelsesreglen i § 143 kan formentlig i kraft af analogi anvendes også på revision af regnskaber for virksomheder, der ikke er organiserede som aktieselskaber eller anpartsselskaber.¹⁸ Et tilsagn fra klienten til revisor om at holde ham skadesløs for eventuelle bøder og erstatningskrav mod ham er ikke gyldigt og må, såfremt tilsagnet er afgivet for at opnå en tvivlsom blank påtegning fra revisor, formentlig endda tilsidesættes ex officio efter Danske Lov (DL) 5-1-2 som værende i strid med lov og ærbarhed. Tilsagn om skadesløsholdelse af bestyrelsesmedlemmer for ansvar bedømmes noget mildere, sml. om advokater som bestyrelsesmedlemmer Advokatbladet 1978.338.

En væsentlig del af det praktiske revisionsarbejde udføres af de bestallingshavende revisorers medarbejdere. Revisor vil ofte selv kun deltage i fastlæggelsen af en plan for revisionen og i øvrigt begrænse sig til med vedkommende medarbejder at gennemgå det arbejde, denne har udført, og hans forslag til opstilling af regnskabet samt til påtegning og beretning. Selv om dette i almindelighed er en nødvendig og rimelig arbejdsdeling, er revisor dog efter grundsætningen i DL 3-19-2 om »husbondansvar« eller principalansvar erstatningsansvarlig for fejl, som hans medarbejdere begår under udførelsen af arbejdet. Revisor er erstatningsansvarlig efter denne

ansvarsfraskrivelse finde anvendelse. Revisors direkte ansvar over for trediemand kan selskabet derimod ikke indgå (bindende) aftaler om.

18. Også et eventuelt direkte ansvar for revisors medarbejdere over for skadelidte må – for at undgå en ubegrundet forskelsbehandling – efter omstændighederne lempes efter en analogi af § 143. Såfremt de i Betænkning om lempelse af erstatningsansvar m. v. nr. 829/1978 foreslåede regler (§§ 10 og 11 i lovudkastet s. 46) gennemføres, vil medarbejdernes erstatningspligt blive yderligere lettet.

bestemmelse, selv om der intet er at bebrejde ham med hensyn til tilrettelæggelsen af revisionen, valget af medarbejdere og tilsynet med og afsluttende gennemgang af deres arbejde. Principalansvaret for revisor omfatter formentlig også fejl begået af selvstændige eksperter, som yder revisor bistand ved udførelsen af hans opgave. Revisor bærer derimod ikke ansvar for fejl begået af en intern revision i tilfælde, hvor revisor i forståelse med klienten, og uden at der er noget at lægge ham eller hans medarbejdere til last, delvis har bygget på den interne revisors arbejde.¹⁹ Strafansvar kan – i modsætning til erstatningsansvar – kun komme på tale, hvis revisor personligt har begået fejl eller udvist forsømmelse ved sin tilrettelæggelse eller udførelse af revisionen.

Er en revision udført af to (eller flere) selvstændige revisorer, idet klienten har ønsket eller valg af flere revisorer er foreskrevet i lov eller vedtægter, hæfter revisorerne solidarisk for erstatning for mangelfuld revision, dersom de begge (alle) er ansvarlige.²⁰ De to eller flere revisorer kan i almindelighed dele arbejdet med selve gennemgangen af bogholderiet, bilagskontrol og kontrol af aktivernes tilstedeværelse mellem sig, ligesom revisorerne for denne del af arbejdet i almindelighed kan forlade sig på kvalificerede medarbejdere.

Revisorer kan drive deres virksomhed som enkeltmandsfirma eller i selskabsform, jfr. nærmere Revisorlovens § 11.²¹ Et revisions-selskab kan vælges og anmeldes til Aktieselskabs-Registeret som revisor, således at revisions-selskabet overdrager revisionen til og erklæringen om den udførte revision underskrives af én eller flere af de revisorer, som er knyttet til selskabet som indehaver eller

19. Sml. § 15-2 i den svenske Aktieselskabslov og dertil s. 45 og 355 i *Kedner og Roos'* kommentar til loven, 2. del.

20. Denne forudsætning er f.eks. ikke opfyldt, dersom den ene revisor er (blevet) eller burde være blevet opmærksom på et forhold, mens det ikke kan lægges den anden revisor til last, at han ikke har bemærket forholdet. Sml. herved *Erik Lett* i R & R 1952.13, *Sindballe* i Dansk Selskabsret II s. 141 og om strafansvaret *Hurwitz* i R & R 1952.83 f.

21. Bladet Månedsbørsen nr. 3 i 1979 indeholder en redegørelse for revisorfirmaernes organisation, størrelse og markedsandele.

medarbejder, jfr. Revisorlovens § 12, stk. 2, og Aktieselskabslovens § 83, stk. 3. De(n) underskrivende revisor(er), og revisionselskabet er solidarisk og på lige fod ansvarlige for, at revisionen er forsvarligt udført, jfr. Aktieselskabslovens § 141, stk. 2. Revisionselskabets ansvar påhviler i et interessentskab alle interessenterne og i et aktieselskab eller anpartsselskab selskabet som sådant. Den underskrivende revisor er ansvarlig, selv om den begåede fejl kan henføres til hans side- eller overordnede kolleger i selskabet, og selv om revisor ikke har haft mulighed for eller anledning til at rette fejlen. Revisor er f.eks. personlig ansvarlig, dersom direktøren i revisionsselskabet har bestemt, at et – begrundet – forbehold i revisors udkast til påtegning skal udgå, og revisor har affundet sig hermed. Ansaret udadtil for revisionsarbejdet påvirkes ikke af den interne kompetence- og ansvarsfordeling i revisionsselskabet.

Revisor er ansvarlig, dersom hans arbejde ikke er forsvarligt udført. Normen for, hvilke krav der stilles til forsvarlig revision, er nu efter optagelsen i lovgivningen af begrebet »god revisionsskik« som norm for revisionsarbejde bestemt af, hvad dette begreb anses at indeholde, jfr. UfR 1978.653 H. I denne sag indledte flertallet af de medvirkende højesteretsdommere (9 af 12) deres votum med følgende principerklæring: »Det må være en betingelse for at pålægge en revisor erstatningsansvar, at han i udførelsen af sit arbejde har handlet i strid med god revisionsskik«. God revisionsskik-begrebet er med denne udtalelse knæsat som det grundlæggende element i ansvarsnormen i revisorerstatningssager. Dommen fra 1978 har dog ikke hermed slået en streg over den hidtidige praksis, som tog sit udgangspunkt i den almindelige erstatningsrets culpabegreb. Nydannelsen er for en væsentlig del af terminologisk karakter. De mere bestemte retningslinier, som domstolene har slået fast i tidligere afgørelser, kan også rummes inden for det nye fleksible grundbegreb.²²

22. *Curt Olsson* udtaler i Festskrift til Knut Rodhe, Stockholm, 1976, s. 349 f., at smidigheden i begrebet god revisionsskik gjorde det muligt for de nordiske aktielovskommissioner at enes om en fælles tekst, uagtet synet i de forskellige lande på revisors opgaver var forskelligt. God revisionsskik i den danske lov betyder

Retspraksis til belysning af revisorers erstatningsansvar er sparsom. De fleste sager om revisoransvar har fundet deres endelige løsning ved et forlig mellem den skadelidte, revisor og revisors forsikringsselskab. Højesteret har dog i UfR 1951.960 H og 1955.46 H taget stilling til det betydningsfulde spørgsmål om omfanget af revisors ansvar for uopdagede besvigelser i en virksomhed, som han har revideret. Dommen i UfR 1951.960 H pålagde revisor erstatningsansvar, da revisors

»med revisionen beskæftigede personale ikke (har) været ubekendt med, at debitorreskontroførerne og navnlig fru N. N. til stadighed i vidt omfang foretog indførsler i kassebogen, herunder af indtægtsposter, for hvilke der ikke fandtes bilag. Det måtte herefter påhvile appellant (revisor) at undersøge, om andre end kasserersken modtog indbetalinger til kassen, og i bekræftende fald straks søge dette forhold ændret og, hvis dette ikke lod sig gøre, tilrettelægge revisionen med henblik på de heraf følgende muligheder for besvigelser. Da appellant har undladt dette, og da revisionen ej heller efter ansættelsen af en særlig kassererske har ført behørigt tilsyn med, at den fastlagte kasse- og bogholderimæssige forretningsgang blev overholdt, tiltrædes det, at appellant (revisor) er anset erstatningsansvarlig«.

I denne dom ligger ikke, at revisor er ansvarlig for enhver ikke opdaget besvigelse. Revisor skal foretage kontrol af beholdninger, tilgodehavender og af overensstemmelse mellem bilag og bogføring på en måde og i et omfang, som efter virksomhedens forhold er rimeligt.²³ Dette fremgår af dommen i UfR 1955.46 H. Denne dom frifandt revisor, idet

»de foretagne uanmeldte og anmeldte kasseeftersyn af hvilke sidste et førte til opdagelsen af besvigelserne, har været tilstrækkelige« . . . og »at det ikke er godtgjort, at de indstævnte (revisionsselskabet) under de foreliggende omstændigheder ved deres kontrol af de udbetalte lønninger har udvist en

således god revisionsskik i Danmark. Oplysninger om forholdene i andre lande og rekommandationer fra sagkyndige organer som IFAC og UEC kan dog påvirke bedømmelsen af, om en skik eller en fremgangsmåde (også) i Danmark bør anses som god.

23. På FSR's årsmøde i 1979 fremhævede nogle fremtrædende revisorklienter, at modarbejdelse af svig ikke bør tabes af syne som et væsentligt mål for revisionen, jfr. R & R 1979.228.

til erstatning forpligtende mangel på omhu. Herved bemærkes, at de indstævnte (revisionselskabet) dels skriftligt gennem revisionsprotokollen har gjort appellanterne bekendt med de ved kasseeftersynene fundne unoterede bilag – derunder lønningsbilag – dels i 1951 mundtligt har drøftet dem med appellanterne, uden at disse derfor fandt anledning til at foretage noget«. Et mindretal på tre dommere ville dømme revisor, fordi »det ved kasseeftersynet den 25. august 1950 viste sig, at lønningsforskudene var steget til over 5000 kr., havde det været revisionens pligt – navnlig når henses til den lidet betryggende ordning af lønningsudbetalingerne – at foretage nærmere undersøgelse eller dog bringe forholdet frem til drøftelse med appellanterne i stedet for som sket at nøjes med at opføre lønningsforskudene i revisionsprotokollen under kassebeholdningen som »diverse unoterede bilag«.

Forskellen på de to sager er ikke stor. Begge tilfælde er tæt på ansvarsgrensen. Frifindelsesdommen i 1955-sagen, som blev vedtaget med 6 dommerstemmer mod 3, er måske påvirket af diskussionen i kølvandet på domfældelsen i 1951-sagen.²⁴

Revisor skal ikke udføre (og er uden særlig aftale heller ikke berettiget til at kræve betaling for) en revision, der kan påregnes i almindelighed at ville afsløre alle besvigelser; men revisor skal under sin revision undersøge, om der i virksomheden er en tilfredsstillende intern kontrol, og bliver han opmærksom på uheldige eller mistænkelige forhold, skal disse undersøges, jfr. herved det i UfR 1955.46 H citerede responsum fra FSR's responsumudvalg og det senere responsum nr. 394 (R & R 1968.445). Revisor skal advare klienten om svage punkter i hans forretningsgang. Denne opfattelse af omfanget af revisors ansvar for uopdagede besvigelser har vundet hævd i den diskussion, som opstod efter dommen fra 1951. Revisorer sikrer undertiden deres klienter og sig selv mod misforståelser og skuffelser om revisionens mulighed for at afsløre besvigelser ved i revisionsprotokollen eller i en skrivelse til klienten at forklare, at revisionen ikke i første række er anlagt med sigte på at afsløre mulige underslæb eller andre besvigelser. Dette har også

24. Jfr. bl. a. *Erik Lett* i R & R 1952.1 ff, og *Hjernø Jeppesen* i R & R 1955.425 ff. – Som et eksempel på ønskelig indsats over for en unødigt risiko (bogføring af indgåede checks gennem kassen) kan nævnes *Fryd's* artikel i R & R 1969.339.

fundet udtryk i FSR's Vejledning om revision af årsregnskaber pkt. 7 (R. & R. 1978.328).

Klienten kan naturligvis træffe aftale med revisor om en særlig vidtgående revision eller en revision med særligt henblik på at afsløre besvigelser, og revisor er i så fald ansvarlig for, at hans revision opfylder aftalens særlige krav. Revisor må ikke indgå aftale om begrænsning af omfanget af årsregnskabsrevision. Såfremt revisor ikke har udført en normal kontrol, kan han dog i almindelighed undgå ansvar ved at gøre opmærksom herpå i sin revisionspåtegning f.eks. ved en bemærkning om, at han ikke har kontrolleret lagerbeholdningerne.²⁵ En revisor, der har udført en mere begrænset opgave end almindelig revision af årsregnskab, er kun ansvarlig for udførelsen af det arbejde, han har påtaget sig at udføre, jfr. UfR 1932.675 H.

Det er en naturlig følge af revisors selvstændige og uafhængige stilling og hans pligt til objektivitet, at revisor ifalder ansvar over for trediemand, hvis denne lider tab ved at stole på en revisionserklæring. Afgørende for revisors ansvar over for trediemand er alene, om revisor har udformet sin erklæring på en sådan måde, at den har vildledet trediemanden. Det hjælper ikke trediemand, at revisor over for klienten har påpeget fejl og mangler i regnskabet. Bestemmelsen i § 12, stk. 1, i Revisorloven om betydningen af en blank revisionspåtegning fjerner i det væsentlige den tvivl, der tidligere kan have bestået, om revisors indsats har været en fuld, normal revision, og om revisor har ønsket at begrænse rækkevidden af sin erklæring, jfr. herved fra ældre praksis UfR 1943.206 H og 1932.675 H. Ønsker revisor at begrænse sin erklæring, fordi det materiale, han har haft til sin rådighed, eller de undersøgelser, han har foretaget, er utilstrækkelige, eller de antagelser f.eks. om

25. Jfr. om revisors kontrol af varebeholdninger Responsum nr. 376 af 5. april 1967 fra FSR's responsumudvalg. Ved en (utrykt) dom afsagt den 21. december 1971 af retten i Ålborg blev en statsautoriseret revisor straffet for en alt for lemfældig revision, herunder undladelse af kontrol med varelagre. – Krav om, at lagre er kontrolleret eller om et forbehold, er stillet i amerikanske, men ikke i engelske revisorerstatningssager, jfr. *Pennington: Company Law*, 4th ed 1979 s. 634 med note 2.

aktivernes værdi, som regnskabet bygger på, er usikre, må han give udtryk herfor i sin påtegning. Et forbehold i påtegningen skal være tydeligt og forståeligt også for almindelige regnskabslæsere eller dog give den mindre kyndige grund til at søge vejledning hos en regnskabskyndig.

I erstatningssager, hvori der skal træffes afgørelse på grundlag af den almindelige culpa- eller forsvarlighedsstandard, opstår jævnligt spørgsmål om, hvilken grad af forsigtighed og omhu der bør forlanges af personer i skadevolderens situation. Højesterets dom i den allerede omtalte revisorsag i UfR 1978.653 viser, at samme spørgsmål melder sig i erstatningssager mod revisorer, hvor ansvarsgrænsen nu beskrives som iagttagelse eller krænkelse af god revisionsskik. Også revision kan udføres med større eller mindre dygtighed, omtanke og omhu. Er god revisionsskik den fremgangsmåde som følges af de fleste revisorer, eller den fremgangsmåde som følges af nogle særlig indsigtsfulde og omhyggelige, eller den som revisorerne efter rettens mening burde følge? Hvis domstolene vælger at følge én af de to sidstnævnte læsninger af loven, kan udviklingen af revisionsarbejdet fremskyndes. En streng vurdering af revisionsarbejde vil også have den virkning, at revisorerens økonomiske erstatningsbyrde (forsikringspræmierne for de rigeligt forsikrede eller erstatningerne for de nødtørftigt forsikrede) øges. Desuden vil retstilstanden fjerne sig fra den naturlige forståelse af ordet »skik«. En revisor eller anden fagmand, som sagsøges i en erstatningssag, tillægger ofte udfaldet stor betydning for sin faglige prestige. Hensynet til den sagsøgte revisors og til revisorstandens renommé kan trække hver sin vej. På et betydningsfuldt og teknisk vanskeligt område som revision, hvor fagfolk i praksis arbejder intenst med en videreudvikling af faget, taler meget for, at domstolene bør følge efter udviklingen i faget fremfor at forcere udviklingen frem i den retning, som retten efter proceduren i den enkelte sag, som måske er et ganske særegent og mærkeligt tilfælde, skønner ville være den rette. Dommen i UfR 1978.653 tyder på, at Højesteret vil følge en sådan forsigtig linie. Sagen angik spørgsmålet om, hvorvidt revisor bør kontrollere, at et koncernselskabs

regnskab indeholder oplysning om alle selskabets vekselforpligtelser, kautioner og garantier, bl.a. ved at bede ledelsen om udtrykkeligt at bekræfte, at der ikke påhviler selskabet eventuelle forpligtelser, som ikke fremgår af regnskabet (en fuldstændighedserklæring). Ledelsens underskrift på regnskabet må naturligvis opfattes som en erklæring om, at regnskabet opfylder lovgivningens krav og hertil hører, at selskabet ikke har andre »ikke særligt dækkede kautions- eller andre garantiforpligtelser for datterselskaber eller moderselskaber« end dem, der er vist i regnskabet, jfr. Aktieselskabslovens § 96, stk. 2, og 103. Det er imidlertid en revisors opgave at hjælpe selskabet med at opfylde lovens krav og at påse, at dette er sket, jfr. Aktieselskabslovens § 91. Et selskab, der – som tilfældet var i den pådømte sag – er koncernforbundet med andre selskaber, som har alvorlige økonomiske vanskeligheder, vil undertiden føle sig nødsaget til eller blive udsat for et pres for at yde lån eller kautionere for lån til et eller flere af de andre selskaber. En revision, som ikke sikrer, at oplysninger om alle afgivne kautioner er kommet med i regnskabet for et sådant selskab, er ikke en tilfredsstillende eller god revision. Loven taler imidlertid ikke om god revision, men om god revisionsskik, og i sagen blev resultatet frifindelse af revisor begrundet med »de foreliggende oplysninger om anvendelsen af fuldstændighedserklæringer på daværende tidspunkt«, bl.a. et responsum fra FSR's responsumudvalg (refereret i dommen s. 655).²⁶ Oplysningerne i sagen måtte forstås og blev af retten forstået således, at revisorer ikke eller dog ikke i almindelighed udbeder sig en fuldstændighedserklæring.²⁷ Højesterets-

26. Østre Landsret nåede til samme resultat i en sag om samme spørgsmål angående samme koncern i 1977.811. Se også en redaktionel artikel om fuldstændighedserklæringer i R & R 1978.248 og en udførlig gennemgang af de to domme af *Poul Krüger Andersen* i R & R 1979.193 ff.

27. En dom er en afgørelse af en bestemt sag og ikke tillige en opstilling af en regel om tilfælde af den art, hvortil sagen efter visse systematiske begreber kan henføres. Nu og da er domstolene blevet kritiseret for at have taget et sigte, som i for høj grad er begrænset til den foreliggende bestemte sag og den alene. Dommen i UfR 1978.653 er kommet lovlig nær til den modsatte grøft, idet den domineres af en diskussion om en almindelig regel om fuldstændighedserklæringer. Hvad man end måtte mene

dommen synes at forudsætte, at i hvert fald visse normer for god revision først skal være blevet »skik«, d. v. s. være blevet udbredte eller gængse i praksis, inden de i medfør af god revisions-skik-reglen indgår bl. a. i erstatningsreglens forholdsnorm. Dommen er dog for så vidt progressiv, som dens resultat straks er blevet historie. En revisor, der fremtidig måtte blive sagsøgt i en lignende sag, vil formentlig blive dømt til at betale erstatning. Dommen, der er kendt i fagkredse, bør opfattes som et varsko om, at god revisions-skik i fremtiden kræver, at ledelsen over for revisor bekræfter, at alle kautions- og garantiforpligtelser er vist i regnskabet. Dommen har således med virkning for fremtiden indført et krav om, at revisor skal afkræve ledelsen af den reviderede koncernvirksomhed en fuldstændighedserklæring.²⁸

Det er ikke givet, at revisor skal betale en erstatning, fordi hans revision findes ikke at være i overensstemmelse med god revisions-skik. For at pålægge revisor erstatningspligt skal også andre betingelser end denne grundbetingelse være opfyldt. Erstatnings-ansvar forudsætter – i modsætning til strafansvar – at nogen – klient eller trediemand – har lidt et *tab*. Revisor er endvidere kun erstatningspligtig, hvis den mangelfulde revision er *årsag* til tabet. Kunne selv en korrekt udført revision ikke have afværget tabet, må revisor frifindes, jfr. UfR 1931.1048, hvor retten fandt, at en leverandør til et insolvent firma ville have lidt samme tab, selv om

derom, synes det at måtte være et uafviseligt krav til revisor at kontrollere, om et selskab, som er koncernforbundet med insolvente selskaber, har afgivet garantier for de nødstedte selskaber. Det kan ikke i almindelighed betegnes som egen skyld, at f.eks. en långiver undlader at forespørge, om den lånsøgende virksomhed har forpligtelser, som ikke er vist i regnskabet, sml. herved *Finn C. Sørensen* i Fagskrift for Bankvæsen 1979.49 ff.

28. Et regnskab skal naturligvis også indeholde fuldstændige oplysninger om andre forpligtelser end kautioner, og revisor kan have grund til at bede om klientens bekræftelse af, at regnskabet også på andre punkter er fuldstændigt. I Tyskland betegner en *Vollständigkeitserklärung* en omfattende erklæring om, at oplysningerne i regnskabet i det hele er fuldstændige, jfr. f.eks. *Kölner Kommentar zum Aktiengesetz*, 1971, note 7 til § 165. Reglen i Bank- og Sparekasselovens § 50, stk. 3, om den, der har betydelige forpligtelser over for flere pengeinstitutter, omfatter både hovedforpligtelser og kautioner.

firmaets revisor havde gjort, hvad han kunne og burde. Kunne en fuldgyltig revision i hvert fald kun have afværget en del af tabet, er revisor alene ansvarlig for denne del, jfr. UfR 1951.960 H, der frifandt revisor for en vis – skønsmæssigt anslået – del af klientens tab, idet det vel kunne bebrejdes revisor, at han ikke havde opdaget besvigelserne, men ikke at han ikke havde opdaget dem straks.

Enhver virksomhed må sørge for at tilrettelægge sin forretningsgang således, at den ikke i urimelig grad udsætter sig for at lide tab bl. a. ved besvigelser og kreditgivning. Kunne virksomheden (skadelidte) have undgået tabet eller dog en del af tabet ved selv at udvise normal og rimelig agtpågivenhed, nedsættes revisors erstatningspligt efter reglerne om *egen skyld*, d.v.s. efter forholdet mellem graden af revisors skyld og skadelidtes egen skyld. Denne reduktion kan naturligvis ikke udregnes med blot nogen nøjagtighed, men må anslås ved et skøn, jfr. herved UfR 1955.905 hvor revisor fandtes at have udvist grov og strafbar forsømmelighed. UfR 1951.960 H reducerede erstatningskravet mod revisor under henvisning til, at indehaveren af virksomheden ikke have »ført tilstrækkeligt tilsyn med den kasse- og bogholderimæssige forretningsgang«. I denne begrundelse ligger, at virksomhedens ledelse og personale selv må være årvågne. Virksomheden kan ikke blot forlade sig på revisor og hans ansvarsforsikring. Har skadelidte udvist en betydelig uforsigtighed, vil revisor – uanset hans revision ikke er fejlfri – efter omstændighederne blive helt frifundet. I UfR 1943.206 H var en advokat gået i kompagniskab med en kollega bl. a. på grundlag af en summarisk balance, som var opstillet af en revisor. Balancen viste en beskedent positiv egenkapital. Advokaten burde have forstået, at kollegaen var insolvent. Han burde i hvert fald selv have foretaget en nærmere undersøgelse af aktiver og passiver i kollegaens forretning. Den revisor, som havde opstillet balancen i det væsentlige ud fra kollegaens oplysninger, blev frifundet. Advokaten havde selv udvist en høj grad af letsindighed, – eller han havde måske i virkeligheden slet ikke lagt afgørende vægt på revisorens opstilling. I så fald forelå ikke årsagsforbindelse (kausalitet) mellem revisors arbejde og skadelidtes tab. Kravene til revisor om at præcisere, at

hans opstilling over værdier og gæld i kollegaens forretning hvilede på et spinkelt grundlag, nemlig kollegaens egne oplysninger, er nok strengere i dag, end de var i 1943, da dommen blev afsagt. I en moderne dom i en tilsvarende sag ville alle dommerne meget muligt have tilsluttet sig tre dissenterende dommers fremhævelse af, at »det er en fejl, at det ikke af indstævnte N. N.'s (revisors) påtegning på statusopgørelsen pr. 2. december 1938 klart fremgår, at opgørelsen ikke hviler på en kritisk undersøgelse af de enkelte debitorer ...«. Revisors indsats havde alene bestået i at samle nogle opgivne, ureviderede tal op i en balanceopstilling.

6.5. Krav på honorar for mangelfuldt arbejde

Grundlaget for revisors honorarkrav er aftalen mellem revisor og hans klient om udførelsen af revisionsarbejdet.²⁹ Revisors præstation af mangelfuldt arbejde er et kontraktsbrud (en misligholdelse) over for klienten. Det må afgøres ud fra kontraktsrettens almindelige regler, om klientens adgang til hel eller delvis ophævelse og forholdsmæssigt afslag over for den, der har præsteret en mangelfuld ydelse, om revisor har krav på normalt eller dog på et reduceret honorar, uanset at hans arbejde er kritisabelt.

Det grundlæggende spørgsmål efter disse regler er, om den udførte revision er mangelfri eller mangelfuld. Svaret på dette spørgsmål beror på, om revisionen lever op til kravet om iagttagelse af god revisionsskik og til de særlige krav, som måtte være indeholdt

29. Meddelelsen til en revisor om, at et selskabs generalforsamling har valgt ham som sin revisor, er et tilbud om at overtage hvervet, som revisor kan akceptere, hvis han vil. Har revisor på forhånd erklæret sig villig til at modtage valg, er valget en akcept af dette tilbud. Revisor har ikke pligt til at overtage revisionshverv, ej heller en udnævnelse til minoritetsrevisor (Aktieselskabslovens § 82, stk. 2) eller til granskningsmand (§ 95) er revisor pligtig til at modtage. – Revisor siges undertiden at have stilling som et selskabsorgan. Hvad der end måtte ligge heri om revisors selvstændige og uafhængige stilling, udelukker anerkendelsen som selskabsorgan ikke anvendelsen af almindelige kontraktsretlige regler, jfr. således fra organteoriens hjemland Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, 1971, note IV, 3, f til § 163. – Klienter, som ikke er erhvervsdrivende, har fortrydelses- og opsigelsesret bl.a. af aftaler om regnskabs- og revisionsvirksomhed efter §§ 1, 5, stk. 2, nr. 1, og 14, stk. 1, i Dødsalgsloven nr. 139 af 29. marts 1978.

i lovgivningen eller i aftaler med klienten, jfr. UfR 1951.960 H og 1976.419.³⁰ Revisor har ikke krav på noget honorar, hvis revisionen er behæftet med så alvorlige mangler, at den ikke har nogen væsentlig værdi for klienten. Såfremt en væsentlig del af arbejdet har fuld eller dog nogen værdi for klienten, har revisor krav på et forholdsmæssigt reduceret, skønsmæssigt fastsat honorar.

30. I UfR 1974.10 H fandtes en – ikke autoriseret – revisor ikke at have krav på honorar som revisor for arbejde, han også i egen interesse havde udført for et selskab, af hvis bestyrelse han var medlem. Udførelse af egentligt revisionsarbejde for selskabet ville for en statsautoriseret revisor stride mod § 13 og medlemskab mod § 11 i Revisorloven. – Klientens betaling af revisors regning kan være en godkendelse af honorarets størrelse, som afskærer ham fra at kræve noget tilbage, dersom klienten ved betalingen af regningen havde mulighed for at danne sig en mening om omfanget og kvaliteten af revisors arbejde, sml. UfR 1952.1047 H.

7

Uafhængighed. Inhabilitet og forbud mod at udøve andet erhverv

7.1. Lovgivningens mål og midler

Erklæringer afgivet af revisorer kan kun opnå almindelig tillid, hvis revisorerklæringer i almindelighed har en høj standard. Lovgivningen sikrer derfor med sine uddannelseskrav, at revisorerne er i besiddelse af faglig dygtighed og med sine regler om revisorerne særlige pligter og ansvar, at revisorerne i deres arbejde følger gode faglige normer.

Det er en almindelig menneskelig erfaring, at den, der står i en interessekonflikt, ofte har vanskeligt ved at bevare sin dømmekraft helt intakt. Nogle fristes i en sådan situation til at putte falske lodder i vægtskålen til gavn for venner og til skade for fjender. Nogle er nok i stand til at fælde korrekte domme over deres nærmeste, men forsøg på at leve op til et sådant krav er dog både umenneskeligt og unyttigt. Ikke alle ville føle sig overbevist om, at dommen virkelig var upåvirket af interessekonflikten. Afgørelser, som skal være upartiske og objektive, bør ikke lægges i hænderne på den, som befinder sig i en interessekonflikt. Disse betragtninger har også betydning for revision. En revisor bør ikke påtage sig opgaver, hvor slægtskab, egne økonomiske interesser eller andre særlige grunde kan være en alvorlig fristelse for ham til ikke at handle objektivt og upåvirket af sine bindinger og særinteresser. Skal revisors arbejde nyde almen tillid, må han være uafhængig. Denne almindelige opfattelse, som ligger til grund for dansk lovgivning om bl.a. revisorer, er i indledningen til afsnittet om revisorerne uafhængighed i Betænkning om registrerede revisorer nr. 534/1969 s. 42 udtrykt således:

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

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

Betænkningens begreb »speciel (u)afhængighed« svarer til, hvad i anden lovgivning kaldes for (in)habilitet. Den, der står i en konkret interessekonflikt, er afhængig af uvedkommende hensyn, *inhabil*. Betænkningens begreb »generel uafhængighed« er betegnelsen for forbud mod udøvelse af andre erhverv, som kan føre revisor på kollisionskurs med revisorhervets krav til ham. Hos den, der beklæder en stilling eller udøver et erhverv, opbygges som oftest bestemte bindinger og holdninger til stillingen eller virksomheden, til dens forbindelser og til hele branchen og særlige interesser i, at nogle virksomheder fremmes og måske andre hæmmes. Lovgivningen har derfor givet regler om uforenelighed af visse af de stillinger og erhverv, som kræver en særlig almen tillid, med andre erhverv for at undgå denne generelle afhængighed hos udøverne af tillidserhvervene. Ældst af de eksisterende regler om sikring af uafhængighed er Retsplejelovens regler om dommeres inhabilitet og om deres begrænsede adgang til at have bierhverv (»ben«). Disse regler har i et vist omfang tjent som forbillede for andre erhverv, bl.a. revisorerhervets uafhængighedsregler.¹

1. Rigsrevisor, der forestår revisionen af statens regnskab, er statstjenestemand, men kan ikke meddeles tjenestebefalinger af nogen embedsmæssig eller politisk myndighed. Dette er i Lov om revisionen af statens regnskaber m.m. nr. 321 af 26. juni 1975 § 1, stk. 3, udtrykt således: »Rigsrevisoren er uafhængig ved udførelsen af sit hverv«. Betydningen af ordet »uafhængig« i denne forbindelse fremgår af forklaringerne i den tilgrundliggende Betænkning nr. 729/1975 s. 7 ff og s. 23 og som er gentaget i bemærkningerne til lovforslaget i FT 1974/75, 2. samling, tillæg A, sp. 3274.

En kommune skal have en sagkyndig revision. Uafhængigheden sikres ved, at antagelse og afskedigelse af revisionen skal godkendes af tilsynsmyndigheden, jfr.

Revisors uafhængighed er ikke uforenelig med, at virksomhederne selv vælger deres revisor. Klienternes frie valg mellem de erhvervsdrivende revisorer er en forudsætning for at opretholde en sund konkurrence mellem revisorerne,² og revisors uafhængighed kan sikres på forsvarlig måde ved inhabilitetsregler og regler om forbud mod at drive anden virksomhed, som kan skabe afhængighed. I aktieselskaber og anpartsselskaber vælges revisor af generalforsamlingen med almindeligt flertal, jfr. Aktieselskabslovens § 77. En minoritet har dog som nærmere omtalt ovenfor i nr. 5 ret til at kræve en yderligere revisor udnævnt af Overregistrator til sammen med den eller de øvrige revisorer at deltage i revisionen for tiden til og med næste ordinære generalforsamling. Selskabets vedtægter kan tillægge offentlige myndigheder eller andre ret til at udpege yderligere en eller flere revisorer, jfr. Aktieselskabslovens § 82 (Anpartsselskabslovens § 63). Denne sidste bestemmelse tager ifølge Aktielovsbetænkningen nr. 362/1964 s. 145 f, navnlig sigte på tilfælde, hvor et aktieselskab har modtaget statstilskud eller -lån eller anden offentlig støtte, hvor den pågældende offentlige myndighed kan have interesse i gennem udpegning af en revisor at udøve kontrol med selskabets økonomi. Det er derimod, tilføjer Betænkningen, »da revisorerne er et kontrolorgan, udelukket, at der gives bestyrelsen eller et eventuelt repræsentantskab adgang til at udpege

§ 42 i Lov om kommunernes styrelse nr. 223 af 31. maj 1968 og bemærkningerne dertil i *Espersen og Harder's* kommentar til loven, 3. udgave 1974, s. 130 f.

2. Revisorer og revisionsselskaber kan ligesom virksomheder i andre brancher beskytte deres kundekreds ved at indgå konkurrencebegrænsningsaftaler med deres medarbejdere, jfr. herved UfR 1965.628 H samt UfR 1970.608 H. – En standardkontrakt udarbejdet af FSR til arbejdsaftalen mellem en statsautoriseret revisor og en revisormedarbejder indeholder bl.a. følgende konkurrenceklausul. »I et tidsrum af to år fra fratrædelsen påtager medarbejderen sig en ubetinget pligt til ikke under nogen form (hverken direkte eller indirekte) at påtage sig revisionsarbejde eller lignende (herunder lade sig vælge som revisor) hos nogen af de klienter, som arbejdsgiveren har haft i de sidste 2 år før medarbejderens fratrædelse«. – Klausulens begrænsninger af konkurrenceklausulen til akkvisition af revisors klienter bevirker, at klausulen ikke er omfattet af Funktionærlovens § 18 og Aftalelovens § 38, jfr. UfR 1970.576 og *Jan Poulsen* i Advokatbladet 1978.365 f. – FSR's kollegiale regler af 20. december 1976 indeholder i § 13 en bestemmelse, der skal modvirke, at revisorer

revisorer«. ³ Større private kreditorer eller andre trediemænd kan undertiden ligesom en offentlig myndighed have en berettiget interesse i at udpege eller dog i at have adgang til at stille spørgsmål til revisor. En sådan interesse kan imødekommes ved vedtægtsbestemmelser, men også ofte mere praktisk ved aftale mellem virksomheden og vedkommende kreditor.

I Sverige har det været overvejet, om revisor burde udpeges af det offentlige, bl.a. fordi direktion og bestyrelse i praksis ofte har en betydelig indflydelse på revisorvalget. Tanken synes imidlertid at være opgivet, jfr. *Kedner-Roos: Aktiebolagslagen* II s. 12. ⁴ I USA overvejes at styrke revisors uafhængighed ved at begrænse hans funktionstid i en virksomhed til 5 år, jfr. nærmere *Joe Hoyle* i *R & R* 1979.229 ff. Såfremt danske revisorer fortsætter og forstærker deres bestræbelser for altid at udføre deres arbejde dygtigt og hæderligt, er der næppe grund til at optage forslag som de nævnte, hvis ulemper er iøjnefaldende, til alvorlig overvejelse her i landet.

Revisors uafhængighed af sin klient eller af den, hvis virksomhed han undersøger, og af særinteresser, har betydning, når revisor

»hugger« medarbejdere fra hinanden. En revisor må ikke – hverken direkte eller indirekte – tilbyde »beskæftigelse til nogen person, der er ansat hos en kollega. Herunder falder dog ikke annoncering efter medarbejdere eller tilfælde af direkte, uopfordret ansøgning fra en medarbejder«.

3. Bestyrelsen er derimod berettiget til at udpege en revisor til på sine vegne at foretage »eftersyn af selskabets bøger og konstatering af aktivernes tilstedeværelse«, jfr. herved § 54, stk. 2, i Forsikringstilsynsloven, lovbekendtgørelse nr. 544 af 27. oktober 1975. En sådan særlig bestyrelsesrevisor er en intern revisor og kan ikke erstatte den generalforsamlingsvalgte revisor. Aktieselskabsloven af 1930 indeholdt en bestemmelse svarende til Forsikringstilsynslovens § 54, stk. 2. Bestemmelsen er blevet afdæmpet og ændret i Aktieselskabsloven af 1973 § 54, stk. 2, sml. herved Aktielovbetænkningerne nr. 362/1964 s. 141 og nr. 540/1969 s. 104. En dobbelt revision er ikke i almindelighed nødvendig.

4. For banker, sparekasser og forsikringsselskaber gælder den særlige regel, at Handelsministeriet kan afskedige en revisor, hvis han findes åbenbart uegnet til sit hvern og i den afgædes sted udpege en revisor, der fungerer, indtil nyt valg på den førstkommende generalforsamling kan foretages, jfr. Bank- og Sparekasselovens § 36, stk. 4, og Forsikringstilsynslovens § 111, stk. 5. En sådan regel, der kun kan virke som en sikkerhedsventil i ekstreme tilfælde, ville ikke kunne overføres til virksomheder, som ikke er undergivet et særligt sagkyndigt tilsyn.

udtaler sig til offentligheden eller til trediemand som en uvildig ekspert i regnskabsvæsen. Uafhængighed er derimod ikke på samme måde en forudsætning for at rådgive klienter om tilrettelæggelsen af regnskabssystemer og økonomisk styring i deres virksomhed eller for at bistå klienter med argumentering over for f.eks. skattemyndigheder. Revisorlovens forbud mod, at revisorer udøver anden virksomhed, er af generel karakter og gælder, uanset hvilken form for revisionsvirksomhed revisor udøver. Det forbud, der er indeholdt i inhabilitetsreglerne i Revisorlovens § 13, er derimod af konkret karakter og rammer efter sin ordlyd kun den virksomhed, som består i at »afgive erklæring i regnskabsmæssige forhold«. Det er ikke efter bestemmelsens ord og næppe heller efter dens mening udelukket, at en revisor rådgiver klienter, hvis årsregnskaber han på grund af inhabilitet ikke ville kunne revidere og påtegne. Den praktiske betydning af denne begrænsning af habilitetsreglerne er næppe meget stor. Revisor bør i alle tilfælde nøje sikre sig, at hans indsats som rådgiver ikke misbruges af klienten og ikke kan misforstås af omverdenen.

7.2. *Inhabilitet*

Reglerne om revisorers inhabilitet findes i Revisorlovens § 13, stk. 1, og – en ordret gentagelse – i Loven om registrerede revisorer § 7. Revisorlovene gælder om revision i alle slags virksomheder, være sig enkeltmandsfirmaer, andelsforeninger, kommanditselskaber, aktieselskaber og anpartsselskaber, officielle institutioner af forskellig art o.s.v. Ikke desto mindre indeholder bl. a. Aktie- og Anpartsselskabslovene selvstændige inhabilitetsregler for disse selskabers revisorer, jfr. Aktieselskabslovens § 85 (Anpartsselskabslovens § 66). Selskabslovenes regel afviger sprogligt, men næppe i realiteten fra Revisorlovens § 13, jfr. Aktielovsbetænkningen nr. 540/1969 s. 122 f. Inhabilitetsreglerne uden for Revisorlovene har selvstændig betydning for revisorer, som hverken er statsautoriserede eller registrerede revisorer.⁵

5. Regler om revisors inhabilitet findes foruden i Revisorlovene og i Selskabslovene også i Konkurslovens § 197. Reglen i Konkurslovens § 197 er, som det er

Selskabslovene føjer til de almindelige inhabilitetsregler to regler om inhabilitet i specielle tilfælde. Den, der ville være inhabil som revisor i et selskab, kan ej heller vælges som revisor i et datterselskab, jfr. Aktieselskabslovens §§ 85, stk. 2, og 83, stk. 5. Den valgte revisor må ikke have eller optage lån i selskabet eller i selskaber inden for samme koncern, jfr. § 85, stk. 3, og Aktielovskommissionens betænkning nr. 540/1969 s. 123.⁶ Det kan umiddelbart synes givet, at »koncern« og koncernselskaber i selskabslovenes revisionskapitler er en koncern som beskrevet i selskabslovenes § 2, da denne bestemmelse jo fremtræder som en generel definition. Ganske samme grunde, som ligger bag revisionskapitlernes koncernregler, foreligger imidlertid i tilfælde, hvor et forbundet selskab hverken er et aktieselskab eller et anpartsselskab, i et 50/50 selskab og efter omstændighederne også i et associeret selskab.⁷ Inhabilitetsreglerne er, om den umiddelbart naturlige forståelse fastholdes, snævrere end ønskeligt og nødvendigt for at sikre

nærmere omtalt straks nedenfor i teksten, formuleret helt anderledes end de ældre inhabilitetsregler. Bestemmelsen, der er omtalt i *Munch*: Konkursloven af 1977 s. 571 f, lyder således: »Ingen må handle som kurator, midlertidig bestyrer, skifterettens medhjælper, medlem af kreditorudvalget, revisor, tilsynsmand, tillidsmand eller vurderingsmand, hvis han er en af skyldnerens nærstående eller er afhængig af skyldneren, eller hvis der som følge af hans interesse i sagens udfald eller af andre grunde er tvivl om hans upartiskhed i det foreliggende spørgsmål.

Stk. 2. Har skyldneren drevet erhvervsvirksomhed, eller er skyldneren et selskab, en forening eller anden organisation, må revisor, tillidsmand eller vurderingsmand heller ikke på nogen af de i stk. 1 nævnte måder være knyttet til medlemmer af bestyrelse eller direktion, til kurator, skifterettens medhjælper, en likvidator eller til virksomhedens eller organisationens kasserer eller bogholder.« Bestemmelsen i Konkurslovens § 197, stk. 2, fandtes ikke i udkastet i Konkursbetænkningen nr. 606/1971 s. 265 f, og bestemmelsen er også mindre påkrævet i § 197 end i inhabilitetsregler i Revisor- og selskabslovene, da § 197, stk. 1, modsat disse ældre regler er formuleret som en generalklausul. Bemærkningerne i FT 1976/77, 2. samling, tillæg A, sp. 407 har ikke øje herfor.

6. Den svenske Aktieselskabslovs § 10-4, stk. 1, nr. 4 føjer hertil »eller har forpligtelser for hvilke et sådant selskab har stillet sikkerhed«. Sikkerhedsstillelse for lån må i almindelighed – også efter vore love, som ikke har denne tilføjelse, – sidestilles med direkte ydelse af lån.

7. Sml. herved en svensk betænkning Nya bolagsregler m. m. SOU 1978:67 s. 177 ff.

revisors uafhængighed. Nedenfor i dette afsnit omtales behovet for en afrunding af inhabilitetsreglerne med en generalklausul.

Overholdelsen af inhabilitetsreglerne er sikret ved straffebestemmelser. En revisors afgivelse af erklæring som revisor i en inhabilitetssituation er en strafbar handling, jfr. Revisorlovens § 16, stk. 1, som har medtaget habilitetsreglen i § 13 i sin opregning af strafsanktionerede bestemmelser. En inhabil revisor må ikke udtale sig om et regnskab, selv om han gør opmærksom på sin inhabilitet, anderledes dog FSR's responsum nr. 599 (Idebat 1975.122). Revisors fortællelse over for omverdenen af sin inhabilitet kan i særlige tilfælde være en overtrædelse af Straffelovens §§ 155, 156 og 157. For at minde om og skabe klarhed om habilitetsspørgsmålet skal revisor i revisionsprotokollen bl.a. bekræfte, at han opfylder lovgivningens krav om habilitet. Dette er fastslået i Revisorbekendtgørelsens § 3 for så vidt angår virksomheder, som har en revisionsprotokol. Overholdelsen af reglerne er endvidere i selskabslovene sikret ved forbud mod, at generalforsamlingen vælger en revisor i selskabet, som ville være inhabil, og ved et påbud om, at en valgt revisor, som bliver inhabil, f. eks. på grund af nyt ægteskab eller svogerskab med medlemmer af selskabets bestyrelse eller direktion, straks fratræder hvervet, jfr. Aktieselskabslovens §§ 85, 86, stk. 3, og 87, stk. 1. Aktieselskabs-Registeret skal afvise anmeldelse af en revisor, som uanset sin inhabilitet er blevet valgt som revisor i selskabet, – hvis Registeret bliver opmærksom på inhabiliteten. Et selskab kan ikke opfylde lovens krav om revision med en inhabil revisor, jfr. § 87, stk. 1 og 3. Et regnskab, som er revideret af en inhabil revisor, opfylder ikke Aktieselskabslovens krav og skal afvises af Aktieselskabs-Registeret, jfr. herved lovens §§ 108 og 118.

Vælges et revisionsselskab som revisor, skal den, hvem revisionen overdrages, opfylde kravet om habilitet. Reglen herom står i Aktieselskabslovens § 83, stk. 2 (Anpartsselskabslovens § 63, stk. 3), men må antages også at gælde om revision for andre virksomheder. Den udpegede revisors habilitet påvirkes ikke af, at andre af revisorerne i revisionsselskabet og eventuelt også dets leder(e)

eller direktør(er) er inhabile. Et revisionsfirma kan således modtage valg, blot det er i stand til at stille én habil revisor til rådighed. Efter lovens bogstav rammes end ikke en revisor ansat i et revisionsfirma med en anden revisor som eneindehaver af sin chefs inhabilitet. Skal der vælges eller udpeges flere revisorer, som tilfældet f.eks. er i børsnoterede selskaber og selskaber, hvor der stilles krav om minoritetsrevisor, jfr. Aktieselskabslovens §§ 82, stk. 2, og 84, stk. 1, må disse revisorer ikke være ansat hos hinanden eller knyttet til samme revisionsselskab som medarbejder eller indehaver, jfr. Revisorlovens § 13, stk. 2.

Bestemmelserne om en revisors inhabilitet i revisorlovene og i selskabslovene ligner på flere punkter reglerne om dommeres inhabilitet i Retsplejelovens §§ 60 og 62, men adskiller sig fra dommerreglerne ved ikke at indeholde en supplerende general-klausul eller opsamlingsbestemmelse om, at revisor ikke bør påtage sig et hverv, dersom – med ordene i Retsplejelovens § 62 – »andre omstændigheder foreligger, som er egnede til at vække tvivl om hans fuldstændige upartiskhed«. Konkursloven har derimod i § 197 om revision af konkursboer for skifteretten fulgt Retsplejelovens model. Dette skyldes, at § 197 ikke kun gælder for boets revisor, men også for kurator og andre, hvis stilling frembyder en vis lighed med en juridisk skifteforvalters (skiftedommer eller skiftefuldmægtig). Efter lovgivningens ord bevirker derfor – uden for Konkurslovens område – i almindelighed ingen andre personlige og forretningsmæssige bindinger end dem, der udtrykkeligt er nævnt i Revisorlovens § 13, at revisor er inhabil i retlig forstand. En vis udvidelse af bestemmelsen i § 13 ud over dens ordlyd ved analogi er dog mulig, såfremt et afhængighedsforhold, som ikke er nævnt i loven, helt må ligestilles med et af dem, som loven har nævnt. Et fast samlivsforhold må sidestilles med ægteskab.⁸ Vennens eller venindens nære familie kan derimod ikke sidestilles med de besvogrede, som er omtalt i § 13, stk. 1, nr. 1. Koncernbegrebet kan vel for så

8. Faste samlivsforhold er udtrykkeligt nævnt som i denne relation sidestillet med ægteskab i svensk Aktieselskabslovs § 10-4, stk. 1, nr. 3 (pendant til den danske lovs § 85, stk. 1, nr. 3).

vidt angår revisors stilling ikke helt holdes inden for rammerne i selskabslovenes § 2. Meget nært venskab, en medarbejders nære forbindelse med klienten,⁹ eller klientens mulighed for at øve indflydelse på revisionsfirmaet i kraft af betydelig aktiebesiddelse¹⁰ bevirker ikke, at revisor er inhabil, selv om hensynet til revisors uafhængighed efter omstændighederne bl. a. i sådanne tilfælde kan tale imod, at revisor påtager sig hvervet.

Afhængighed kan opstå i adskillige situationer, som ikke er omfattet af ordene i Revisorlovens § 13, og det er ikke muligt at give en udtømmende beskrivelse af disse situationer. Det ville styrke revisorernes stilling og stemme godt overens med art. 11(4) i forslaget til 8. direktiv, om der til de bestemt beskrevne inhabilitetstilfælde i revisorlovene blev føjet en generalklausul om tilfælde, hvor revisor står i en interessekonflikt, som kan være lige så alvorlig som i de udtrykkeligt opregnede tilfælde. En sådan generalklausul er en smidig men samtidig en uskarp regel. Handlinger, der findes at være en overtrædelse af en sådan regel, bør ikke have de samme strenge retsvirkninger som åbenbar inhabilitet efter Revisorlovens § 13. Førstegangsovertrædelser bør alene påtales kollegialt af revisors organisation eller under en disciplinærsag af Revisornævnet.

Revisors uafhængighed kan lide skade, hvis en væsentlig del af hans honorarindtægt hidrører fra en enkelt stor klient. Forslaget til 8. direktiv indeholder i art. 11(3) et forbud mod, at honoraret fra én klient må overstige 10 % af revisors samlede honorarindtægt. Det bør undgås, at revisor reelt er økonomisk afhængig af en dominerende klient. Det er dog vanskeligt at finde bestemte procent-

9. Efter den i forrige note nævnte svenske § 10-4, stk. 3, må revisor ikke ved revisionen benytte medarbejdere, som ville være inhabile som revisorer.

10. Selskabslovene er måske her noget strengere end Revisorlovens § 13, idet Aktieselskabslovens § 85, stk. 1, nr. 2, ved siden af ansættelsesforhold (= tjenesteforhold) nævner den, »som i øvrigt står i afhængighedsforhold til selskabet«. 8. direktiv foreslår i art. 2 bl. a., at majoriteten af aktiekapitalen i revisionsaktieselskaber i hvert fald i selskaber, der fremtidigt stiftes, skal ejes af revisorer. Den svenske Revisorsforordning (SFS 1973:221) kræver i § 18, at kun revisorer må eje aktier i et sådant selskab. Sml. også et udkast i Betænkning nr. 871/1979 s. 124 til regler om advokataktieselskaber.

satser eller andre kriterier, som altid eller dog i almindelighed vil føre til et rimeligt resultat. Det ville måske derfor være at foretrække at medtage tilfælde af afhængighed af indtægten fra en enkelt klient under den ovenfor foreslåede generalklausul.

Valg af revisor og en aftale med revisor om udførelse af revisionen i virksomheden er ikke en tjenestekontrakt, men en aftale om præstation af en tjenesteydelse (serviceydelse) mod vederlag mellem selvstændige næringsdrivende, personer eller institutioner. Revisor står ikke i et ansættelsesforhold til de virksomheder, hvis regnskab han reviderer. Virksomheden har ikke arbejdsgivers beføjelser til at lede og fordele arbejdet over for revisor. Virksomheden og revisor kan ikke træffe aftale om en indskrænkning af revisionen, således at den ikke lever op til den gode revisionsskik's standard, men kan naturligvis aftale, at revisor skal udvide sin gennemgang af virksomhedens forhold, jfr. Revisorbekendtgørelsen § 3, stk. 2, der taler »om udførelse af detaljeret kontrol, afgivelse af særlige beretninger eller lignende«.

En person, som står i et tjenesteforhold til den reviderede virksomhed eller til rekvirenten, hvor denne er en anden, er inhabil som revisor, jfr. Revisorlovens § 13, stk. 1, nr. 1. Brug af et revisionsselskab, der er knyttet til en koncern som et datterselskab, som revisor i de øvrige selskaber er ikke udelukket på grund af forbudet mod at vælge en revisor, som står i et »tjenesteforhold«. Brug af et koncernselskab som revisor ville derimod både rammes af en supplerende generalklausul knyttet til inhabilitetsreglerne og af en regel svarende til 8. direktiv art. 2.

Et datterselskab kan ikke revideres af personer, som er ansat i moderselskabet, jfr. Aktieselskabslovens § 85, stk. 2. Moderselskabets folk kan derimod efter aftale med datterselskabet føre en revision ved siden af den egentlige eksterne revision. Hverken Aktieselskabsloven eller andre love indeholder et forbud mod, at revision udføres af personer, som er ansat hos en hoved- eller eneaktionær, der ikke er organiseret som et moderselskab i Aktieselskabslovens forstand, jfr. herved dennes § 2. Revisionen af offentligt ejede aktieselskaber kan dog ikke udføres af Rigsrevi-

sionen, en anden offentlig institution eller af personer, som er ansat i statens eller vedkommende kommunes tjeneste, som enerevisor, men nok som medrevisor, idet mindst en af de valgte revisorer skal være en statsautoriseret eller registreret revisor, jfr. Aktieselskabslovens § 83, stk. 2, men denne bestemmelse ~~er~~ fraveget ved særlige bestemmelser om vedkommende selskab, jfr. Aktieselskabslovens § 1, stk. 1, og eksempelvis § 4 i Lov om tipning, lovebekendtgørelse nr. 348 af 3. august 1967 om revisionen i Aktieselskabet Dansk Tipstjeneste.¹¹ En revisor, der efter at have deponeret sin beskikkelse er ansat f.eks. i Rigsrevisionen, opfylder ikke Revisorlovens og Aktieselskabslovens krav.

En revisor eller et revisionsselskab kan ikke revidere sit eget regnskab. Revision eller regnskabskontrol forudsætter, at regnskabet aflægges af en anden end revisor. Revisorer rådgiver imidlertid ofte deres klienter om tilrettelæggelsen af deres bogholderi og om opstillingen af deres årsregnskab. Det forekommer også, at revisor i et vist omfang overtager selve bogføringen eller hyppigere udarbejdelsen af årsregnskabet på grundlag af bogføringen og aftale med virksomheden. Klienten fritages imidlertid ikke herved for ansvaret for sit eget regnskab. Årsregnskabet skal bekræftes af virksomhedens ledelse, hvad enten det er opstillet af virksomhedens egne folk eller af revisor, jfr. Aktieselskabslovens § 96, stk. 2. Revisor er ikke afskåret fra at påtage regnskabet som revisor, selv om han allerede har taget stilling til problemerne i forbindelse med udarbejdelsen af regnskabet og ikke først ved en efterfølgende kontrol med et allerede af klienten selv – evt. med bistand af et servicebureau eller andre – udarbejdet regnskab.¹²

11. Jfr. nærmere om revisionen af statsejede aktieselskaber Statsrevisorernes betænkning om statsregnskabet for finansåret 1976/77, København 1979, s. 147 ff.

12. Den svenske Revisorkungörelse (KFS 1977:23) indeholder i § 12 en særlig – noget stiv – bestemmelse om disse spørgsmål:

»Auktoriserad revisor och godkänd revisor får ej biträda vid bokföringen hos företag, organisation eller annan verksamhet, vari han utsetts till revisor, på annat sätt än att han lämnar råd och anvisningar beträffande bokslutet. Längre gående biträde får lämnas av det revisionsorgan, där revisorn är verksam, om åtgärderna utföres av person som ej deltagit i revisionen eller ej är överordnad revisorn. Med

Lovgivningen om revisorer og revision angår kun ekstern revision. En virksomhed har frie hænder til at indrette intern kontrol og revision med forretningsgang, bogføring og regnskabsaflæggelse. *Intern revision* i en virksomhed udføres i almindelighed af personale, som er ansat i virksomheden.¹³ En statsautoriseret eller registreret revisor, der tager ansættelse som intern revisor i en virksomhed, må deponere sin beskikkelse eller lade sig slette i revisorregisteret, jfr. Revisorlovens § 10, stk. 4, og Bekendtgørelsen om registrerede revisorer af 1976 § 4, stk. 3. Revisor kan og bør samarbejde med en eksisterende intern revision. Den interne revision som kan lette, men ikke erstatte den eksterne revisors arbejde. Bekendtgørelsen om revision i banker og sparekasser nr. 585 af 29. november 1974 foreskriver i § 3, at revisionsarbejdet, i det omfang det af de valgte revisorer skønnes hensigtsmæssigt, kan udføres af bankens eller sparekassens interne revision. Revisorerne

grundbokföringen, medelsförvaltningen eller klientens kontroll däröver får revisionsorganer dock ej biträda.

Om bokföringshjälp lämnas av revisionsorganet enligt vad i första stycket sägs, bör revisorn klargöra för klienten att denne därmed ej frigör sig från ansvar för bokföringen».

13. Sml. *Kittelsen* i R & R 1954.424 ff og *G. Graversen* i R & R 1973.493 ff. – Den interne revision i banker og sparekasser er for så vidt uafhængig af den daglige ledelse som ansættelse og afskedigelse af chefen for den interne revision hører direkte under bestyrelsen, jfr. § 4 i den i teksten nævnte bekendtgørelse. Andre virksomheder kan etablere en tilsvarende uafhængighed f.eks. ved at optage en sådan bestemmelse i deres vedtægter. Allerede før de nuværende Revisor- og Aktieselskabslove udtalte Aktieselskabs-Registeret i en skrivelse af 27. november 1952, at »en forening af hvervene som generalforsamlingsvalgt revisor til revision af årsregnskabet og som ansvarlig leder af den interne daglige revision i banken efter Aktieselskabs-Registerets formening er i strid med bestemmelserne i (de dagældende) Banklovens § 14 og Aktieselskabslovens § 52, om, at de til revision af årsregnskabet generalforsamlingsvalgte revisorer ikke må stå i bankens tjeneste«, refereret efter *K. Bjørn Jensen og Jørgen Nørgaard*: Bank- og Sparekasseloven, 1976, s. 145. – Statens regnskaber revideres af rigsrevisionen som forestås af en rigsrevisor, jfr. lov nr. 321 af 26. juni 1975. Rigsrevisor er uafhængig, d. v. s. at hverken Folketing eller regering kan give ham instruktioner om udøvelsen af hans virksomhed, jfr. lovens § 1, stk. 3 og 4 og forklaringerne dertil i Betænkning vedrørende den statslige revisions struktur m.m. nr. 729/1975 s. 7 ff og s. 23.

skal overvåge, at den interne revisions arbejdsmåde er betryggende og i overensstemmelse med en af dem godkendt revisionsinstruks.

7.3. *Forbud mod udøvelse af andet erhverv*

Revisorer må ikke beklæde nogen offentlig stilling eller udøve andet erhverv end revisionsvirksomhed. Advokater er ligeledes i almindelighed afskåret fra at have stillinger i det offentliges tjeneste, jfr. nærmere Retsplejelovens § 121 og Advokatbetænkningen nr. 871/1979 s. 78, men kan frit samtidig med deres advokatvirksomhed drive anden privat erhvervsvirksomhed.¹⁴ Reglerne om forbudet mod, at en statsautoriseret revisor udøver andet erhverv, findes i Revisorlovens § 10 og reglerne om registrerede revisorer i Bekendtgørelsen af 1976 § 4, jfr. herved Betænkningen om registrerede revisorer nr. 534/1969 s. 42 f.

Virksomhed som statsautoriseret revisor – være sig som firmaindehaver eller medarbejder – kan ikke forenes med nogen fastlønnet offentlig stilling, med advokatvirksomhed eller anden virksomhed, som er betinget af offentlig autorisation, bevilling eller

14. Forbudet mod, at *dommere* udøver anden virksomhed, findes i Retsplejelovens § 47, som lyder: »En dommer må kun med tilladelse af et råd bestående af præsidenterne for de kollegiale retter have fast indtægtsgivende beskæftigelse ved siden af sit egentlige embede. Rådet skal give justitsministeriet meddelelse om sådanne tilladelser.« – Bank- og sparekassedirektører bør ikke stå i afhængighedsforhold til bestemte kunder. For bankdirektører gælder den almindelige inhabilitetsregel i Aktieselskabslovens § 58 (bestemmelsen er ikke overført til Bank- og sparekasseloven og gælder således ikke for sparekasserne) og for både *bank og sparekassedirektører* gælder der et vidtgående forbud mod udøvelse af anden erhvervsvirksomhed. Reglerne herom findes i Bank- og sparekasselovens § 19, stk. 5, der lyder således: »Direktører, vicedirektører, underdirektører og filialbestyrere må ikke eje eller drive selvstændig erhvervsvirksomhed eller uden tilladelse fra handelsministeren som bestyrelsesmedlem, funktionær eller på anden måde deltage i ledelsen eller driften af anden erhvervsvirksomhed end banken eller sparekassen. De kan dog eje, drive og deltage i administrationen af fast ejendom. Handelsministeren kan i ganske særlige tilfælde tillade undtagelser fra forbudet i 1. pkt., 1. led.« – Bank- og sparekassedirektører m. v. kan efter omstændighederne opnå tilladelse til at være medlem af repræsentantskab eller (og) bestyrelse i realkreditinstitutter, jfr. § 26 i Realkreditloven. Handelsministeriets praksis vedrørende bank- og sparekassedirektører er omtalt i *Bjørn Jensen og Nørgaard: Bank- og Sparekasseloven* s. 90 f.

næringsbrev,¹⁵ eller med stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller funktionær i virksomheder eller institutioner, som driver anden erhvervsvirksomhed end revision, jfr. Revisorlovens § 10, stk. 1 og 2. Forbudet mod disse andre virksomheder og stillinger gælder arbejdets omfang. Handelsministeriet har med hjemmel i § 10, stk. 3, præciseret og udvidet bestemmelsen i Revisorlovens § 10 ved i § 2 i Revisorbekendtgørelsen af 1967 at foreskrive, at statsautoriserede revisorer ikke må »drive bankvirksomhed, forsikringsvirksomhed, forlagsvirksomhed, entreprenørvirksomhed, rederivirksomhed, skibsbefragtning, toldklarering, forlystelses- eller teatervirksomhed, udlejningsvirksomhed eller nogen virksomhed, der kan sidestilles med disse«. Meningen med § 2 i bekendtgørelsen må efter sammenhængen med lovens § 10 antages at være, at revisorer hverken må være leder eller medarbejder i disse virksomheder.

Forbudet mod at udøve erhverv afskærer også revisor fra at være passiv ejer af et enkeltmandsfirma eller interessent i et interessentskab.¹⁶ Investering i eller bevaring af selv en betydelig aktiepost eller kommanditindskud er derimod ikke omfattet af forbudsreglerne, såfremt revisoraktionæren begrænser sig til udøvelse af normale aktionær- eller kommanditistbeføjelser og ikke reelt overtager ledelsen af virksomheden.¹⁷

15. Næringsbrev er nu efter lov nr. 601 af 10. december 1975 næsten kun en registrering af de næringsdrivende. Forbudet mod forening af revisorvirksomhed og de i Næringslovens § 1 nævnte næringsvirksomheder gælder stadig uanset ændringerne af reglerne om næringsbrev.

16. Revisor må ikke være bestyrende reder, men nok partreder i et partrederi. En partreder indtager en noget mere tilbagetrukket position end interessenten i et interessentskab efter almindelige regler. En klar og konsekvent grænse mellem aktiv deltagelse i en virksomhed og passiv investering lader sig ikke drage, sml. om partrederi Søløvens kap. 3 og bemærkningerne dertil i *Bredholt og Philip: Søloven*, 1977, s 96 ff.

17. Sml. herved FSR's responsum nr. 290 og Handelsministeriets udtalelse i sagen i Meddelelser fra FSR 1961.42 og 235. – Det kan skyldes unøjagtighed ved affattelsen af Revisorloven, at forbudet ikke som Bank- og Sparekasseloven medtager at *eje* en erhvervsvirksomhed. Der er dog ikke i forarbejderne til Revisorloven holdepunkter for – mod almindelig sprogbrug – at læse § 10 som også

Hvis en revisor vil overtage en forbudsbelagt stilling, må han deponere sin beskikkelse, medmindre han opnår Handelsministeriets dispensation, jfr. § 10, stk. 2 og 4. Dispensationsreglen er placeret som 2. pkt. i § 10, stk. 2. Denne placering må antages at have den betydning, at ministeriet ikke kan give dispensation fra forbudene i § 10, stk. 1 og 3, d. v. s. til at beklæde offentlige stillinger eller til deltagelse i nogen af de virksomheder, som er nævnt i Bekendtgørelsens § 2. Formålet med uforenelighedsreglen i Revisorlovens § 10 træder klart frem i formuleringen af dispensationsreglen. Dispensation kan kun meddeles, såfremt ministeriet skønner, at den anden virksomhed eller stilling, som revisor ønsker at udøve, vil være »uden indflydelse på den pågældendes stilling som uafhængig revisor«.

Forbudet mod, at en revisor beklæder en »fastlønnet stilling i offentlig virksomhed« omfatter ikke borgerlige ombud eller faglige og politiske hverv såsom medlem af valgbestyrelse, domsmand eller nævning, skolenævnsmedlem, medlem af revisorkommissionen eller revisornævnet, kommunalbestyrelsesmedlem etc. Forbudet i Revisorloven mod, at revisorer udøver anden privat erhvervsvirksomhed, har kun fornuftig mening, hvis erhvervsudøvelse forstås som en væsentlig deltagelse i en egentlig aktiv forretningsmæssig virksomhed. Bestemmelsen har imidlertid i ministeriets praksis nok nu og da fået tillagt en videre rækkevidde. Medlemskab af bestyrelser for private børnehaver eller skoler, for legater og stiftelser, faglige eller velgørende organisationer, sportsklubber, den stedlige grundejerforening, private vandværk eller fjernvarmeværk må i hvert fald ligge uden for § 10. Forbudet i § 10 bør ikke strækkes så langt, at revisor skal have ministeriel dispensation for at kunne leve en normal aktiv borgers tilværelse. Med en videre fortolkning af § 10 ville kravene til revisorer være væsentlig strengere end de betingelser, som udfra Retsplejelovens § 47 stilles til arten af de ekstrahverv, som en dommer i aktiv tjeneste kan påtage sig.

dækkende aktiebesiddelse og anden passiv kapitalanbringelse. Respekten for lovgivningsmagten kræver, at den – når dens udtalelser er utvetydige – tages på ordet.

Stillingen som likvidator er udtrykkeligt nævnt i Revisorlovens § 10, stk. 2, som spærret for revisor uden dispensation. Ordene i § 10, stk. 2, omfatter også stilling eller hverv som kurator, midlertidig bestyrer, inkassator, beskikket tilsyn under betalingsstandsning og eksekutor. Udøvelsen af disse hverv er en »virksomhed, som er betinget af offentlig autorisation, (eller) bevilling«,¹⁸ og hvervene engagerer i øvrigt ikke sin udøver i erhvervsvirksomhed i mindre grad end hvervet som likvidator. Virksomheden som bobehandler består alt efter boets karakter i en ikke-erhvervsmæssig formuebestyrelse og -realisation samt repartition eller tillige af erhvervsvirksomhed. Handelsministeren har i en cirkulæreskrivelse nr. 98 af 28. april 1970 erklæret sig rede til at tillade revisorer at få eksekutorbevilling i boer, hvis behandling ikke omfatter fortsættelse af en væsentlig erhvervsmæssig virksomhed.¹⁹ Denne retningslinie bør også følges for de andre ovenfor nævnte bobehandlerhverv. Affattelsen af § 10 bevirker, at ingen dispensation er nødvendig, for at revisor lader sig vælge til som likvidator at forestå en (solvent) likvidation uden erhvervspræg, f.eks. delingen af den resterende kontantformue i et selskab som er ophørt med at drive virksomhed.

Forbudet i Revisorlovens § 10 mod, at revisor udøver anden erhvervsmæssig virksomhed end revisionsvirksomhed retter sig både mod erhvervsmæssige aktiviteter, som udøves uden for og inden for rammerne af revisors egen virksomhed. En afgrænsning af

18. Virksomhed som bistandyder efter Konkurslovens § 10, stk. 2 er ikke omfattet af § 10, stk. 2, men vil i almindelighed være spærret af § 8, stk. 2, sidste pkt. i Revisorloven, hvorefter en revisor ikke kan medvirke ved istandbringelse af akkorder.

K. G. Jensen i R & R 1967.204 mener ikke, hverv som bl.a. eksekutor er omfattet af § 10, stk. 2. FSR har ikke fået medhold i en klage til Folketingets Ombudsmand støttet bl.a. på K. G. Jensens udtalelse. Ombudsmanden fandt ikke grundlag for at kritisere den i det følgende citerede cirkulæreskrivelse af 28. april 1970, jfr. FO Beretning 1971.51 ff.

19. Det ville være i harmoni med en almindelig tendens til at aflaste ministeriernes departementer for konkrete ekspeditionssager at overlade sager som disse f.eks. til Revisorkommissionen, eventuelt efter at have foretaget en vis tilpasning af dennes organisation til rollen som institution under ministeriet.

forbudets rækkevidde kræver en præcisering af arten af de aktiviteter, som kan rummes i begrebet »revisionsvirksomhed«, og som derfor lovligt kan udøves af en revisor. Medtagelsen af »forvaltningsvirksomhed« i Revisorlovens § 11, stk. 2, viser, at sådan virksomhed ikke er blevet betragtet som hørende til området for en ren revisionsvirksomhed, og at den særlige hjemmel i bestemmelsen var nødvendig for at give et revisionsselskab mulighed for lovligt at udøve (fortsætte) sådan virksomhed. Bekendtgørelsen om registrerede revisorer af 1976 bestemmer i § 4, stk. 1, nr. 3, at en registreret revisor ikke må arbejde i en erhvervsvirksomhed, som driver anden erhvervsvirksomhed end bogførings-, regnskabs- og revisionsvirksomhed. Heri ligger ikke en tilkendegivelse om, at revisionsvirksomhed ikke kan omfatte bogførings- og regnskabsvirksomhed.²⁰ Disse og andre specielle lovregler i revisorlovgivningen giver ikke grundlag for at foretage en afgrænsning af de opgaver, som hører til en revisionsvirksomheds virkefelt, og som derfor en revisor har ret til at beskæftige sig med som en del af sit erhverv. Afgrænsningen må i stedet tage sit udgangspunkt i den hidtidige tradition i revisorerhvervet og desuden tage hensyn til, på hvilke områder en revisor i kraft af sin uddannelse og erfaring kan yde sine klienter en værdifuld bistand uden at sætte sin uafhængighed og uhildethed over styr.²¹ Rådgivning om beskatning, finansiering og virksomhedsstyring er blevet en almindelig del af revisors arbejdsområde. Faste grænser, som helt udelukker visse emner af forretningsmæssig karakter fra revisionsvirksomhed i lovens forstand, lader sig ikke opstille.²² Virksomhed som pengeudlåner eller

20. En præcist afgrænset regel som § 12 i den svenske Revisorkungörelse (citeret ovenfor s. 89 note 12) kan ikke opstilles på grundlag af den danske revisorlov.

21. Nødvendigheden af en afgrænsning af begrebet revisionsvirksomhed er anerkendt i § 12 i FSR's Kollegiale Regler, som lyder således: »Det er ikke tilladt at modtage eller yde provision i noget retsforhold eller mellemværende, der vedrører klienter. Denne bestemmelse udelukker ikke modtagelse eller ydelse af honorar-andele el. lign. i samarbejdsforhold med firmaer, der udfører opgaver, der ligger inden for de områder, der må varetages af statsautoriserede revisorer«.

22. Under forberedelsen af Aktieselskabsloven af 1973 drøftedes, om revisionen også skal omfatte en egentlig forvaltningsrevision forstået som en revision, der også

en systematisk virksomhed som headhunter eller med almindelig dokumentsskrivning kan ikke rummes inden for rammerne af revisorvirksomhed.

omfatter hensigtsmæssigheden af ledelsens dispositioner. Aktielovskommissionen tog afstand herfra i Betænkningen af 1964 s. 149 og i Betænkningen af 1969 s. 124 og fik tilslutning til sin opfattelse fra den svenske betænkning SOU 1971:15 s. 265 f, sml. herved også *Curt Olsson* i Festskrift til Knut Rodhe, Stockholm 1976, s. 349 f. Dette standpunkt har dog ikke fundet klart udtryk i lovens regler, jfr. *Gomard*: Aktieselskaber og anpartsselskaber, 1974, s. 112. Diskussionen om forvaltningsrevision fortsatte i Sverige under forberedelsen af Aktieselskabsloven dér, og i bemærkningerne til det svenske Aktielovsforslag (Proposition 1975:103 s. 243), hvor teksten til § 88, stk. 1, var ændret til, at revisor skal granske årsregnskabet og bogholderi samt bestyrelsens og direktørens forvaltning, fremhæves, at loven lader vejen for en udvikling i retning af en dyberegående og udviklet forvaltningsrevision åben, jfr. herved *Kedner-Roos*: Kommentar til Aktiebolagslagen II. del s. 41 ff, *Lars Gorton* i Festskrift til *Knut Rodhe*, Stockholm 1976, s. 186 ff og SOU 1978:67 s. 175 f. Et led i propositionens begrundelse for, at en sådan udvikling er både mulig og ønskelig, synes at være, at revisorerne er i stand til og faktisk i betydeligt omfang udøver en økonomisk og forretningsmæssig rådgivning, og at denne rådgivningsvirksomhed ikke bør adskilles fra den egentlige revision.

I hvert fald for dansk rets vedkommende må det fastholdes, at råd og påvisning af fejl i regnskabet er to forskellige ting. Revisors råd er ofte gode og velkomne, men hans eventuelle kritik af hensigtsmæssigheden af virksomhedens dispositioner bør ikke fremføres som en del af revisionsberetningen. Herved ville i øvrigt en række nye spørgsmål melde sig bl. a. om revisors ansvar for, at hans råd virkelig er gode. Det bør fastholdes, at revisors rådgivningsfunktion må holdes adskilt fra hans rolle som uvildig og objektiv ekspert, der fastslår om regnskabet opfylder lovens krav eller ikke.

8

Revisorantegnelser

Revisors stilling som en uafhængig ekspert, hvis erklæringer trediemand og offentlighed trygt kan lide på, sættes på en vanskelig prøve, hvor der under revisionen er kommet forhold frem, som kan være af betydning for trediemands eller offentlighedens vurdering af virksomheden, men som virksomhedens ledelse ønsker at hemmeligholde for omverdenen. Af Revisorlovens § 12 fremgår, at revisor, såfremt han ikke i samarbejde med virksomheden har kunnet få manglerne rettet, skal tage forbehold i sin regnskabspåtegning, hvis regnskabet ikke er »rigtigt opstillet på grundlag af bogføringen og opgjort under omhyggelig hensyntagen til bestående værdier, rettigheder og forpligtelser og i overensstemmelse med lovgivningens krav til regnskabsaflæggelsen«. Noget mere detaljeret er den regel om revisionspåtegning og -beretning, som er optaget i selskabslovene.¹ Til vejledning om, i hvilke tilfælde revisor skal fremsætte særlige bemærkninger og ikke give en blank erklæring, siger Aktieselskabslovens §§ 90, 2. pkt. og 91, stk. 2 og 3, at

»Såfremt status eller resultatopgørelsen efter revisors opfattelse ikke bør godkendes, skal han tillige bemærke dette.«

1. Det upåkrævede krav om en opdeling af revisors erklæring om regnskabet i en påtegning og en beretning, som Aktieselskabsloven synes at foreskrive i § 90, kom ind i det fællesnordiske udkast til loven vistnok som en indrømmelse til svensk praksis, sml. Betænkning nr. 540/1969 s. 124 f. I *Kedner-Roos'* kommentar til Aktiebolagslagen II. del s. 47 står imidlertid: »Revisorspåteckning är givetvis inte erforderlig, om revisionsberättelsen skrivs direkt på årsredovisningshandlingen«. Med denne forståelse af bestemmelserne undgås praktiske ulemper. Det er nødvendigt ved at bruge et udtryk som det nu almindelige »revisionspåtegning og -beretning« eller på anden måde at gøre det klart, at revisor ikke har afgivet andre officielle udtalelser om regnskabet end den, der er påtegnet dette.

»Revisionsberetningen skal indeholde erklæring om, hvorvidt årsregnskabet og det eventuelle koncernregnskab er opgjort i overensstemmelse med forskrifterne i loven og vedtægterne, tilligemed en redegørelse for resultatet af revisionen i øvrigt.

Indeholder årsregnskabet ikke de oplysninger om resultatet af selskabets drift og økonomiske stilling i øvrigt, som skal oplyses, eller hvis revisor i et moderselskab savner fornødne oplysninger om et datterselskabs forhold, skal revisor gøre bemærkning herom og, såfremt det er muligt, give de nødvendige supplerende oplysninger i sin beretning. Såfremt revisor ved sin revision har fundet, at der foreligger forhold, som kan medføre ansvar for bestyrelsesmedlemmer eller direktører, skal han gøre anmærkning herom i beretningen. Revisor kan i øvrigt i beretningen meddele oplysninger, som han anser det for rigtigt at lade komme til aktionærernes kundskab.«

Overtrædelser af bestemmelserne i lovgivning og vedtægter om regnskabets indhold skal revisor påtale. Revisor skal også gøre antegnelse om overtrædelser af bestemmelser, som knytter sig til og naturligt påses ved regnskabsaflæggelsen, f.eks. om at et ydet aktionærlån er større end tilladt efter § 115, eller om at betydelige beløb er udlånt uden sikkerhedsstillelse,² at en beholdning af egne aktier er større end foreneligt med § 48, eller at begivenheder, der forrykker selskabets stilling, som er indtruffet efter regnskabsåret, er uomtalt, jfr. § 106, stk. 1, sidste pkt. Det er almindeligt, at bestyrelsens udbyttefordelingsforslag indarbejdes i regnskabet. Revisor skal påse, at det udbytte, som bestyrelsen foreslår, ikke er i strid med Aktieselskabslovens § 110 eller med en Udbyttebegrænsningslov.

Revisor bør undgå, at regnskabet vildleder læseren. En oplysende bemærkning kan være nødvendig for at undgå nærliggende misforståelser, f.eks. fordi en note om ændringer i forhold til sidste års regnskab er uklar (§ 105 nr. 10 og 11).

Overtrædelser af anden lovgivning end bestemmelser om eller med direkte tilknytning til regnskabet, som revisor mener at have opdaget, f.eks. et underslæb, mandatsvig eller modtagelse af returkommission, skal naturligvis meddeles virksomhedsledelsen, i særlige tilfælde endog enkelte bestyrelsesmedlemmer eller aktio-

2. Sml. FSR's Responsumsag nr. 663 (Idebat 1979.9).

nærer, jfr. herved ovenfor s. 64 og den der nævnte NRt 1957.607. Såfremt lovovertrædelsen er begået af et bestyrelsesmedlem eller en direktør, skal revisor, som det fremgår af Aktieselskabslovens § 91, stk. 3, 2. pkt., gøre anmærkning derom i sin beretning, uanset om den pågældendes tilknytning til selskabet er ophørt. Ordet »ansvar« i § 91, stk. 3, betyder, siger Aktielovsbetænkningen nr. 540/1969 s. 125, både straf- og erstatningsansvar, mens den tilsvarende bestemmelse i svensk Aktiebolagslag 10 kap. 10 § alene nævner erstatningsansvar.³ Kun strafansvar for økonomiske straffelovsovertrædelser mod selskabet kan anses for omfattet af § 91, stk. 3. I disse tilfælde vil der normalt også være erstatningsansvar. En pligt for revisor til at anmærke enhver iagttaget mulig overtrædelse af f.eks. Lukkelov, Avancebegrænsningslov eller Arbejdsmiljølov ville ikke være hensigtsmæssig. Er lovovertrædelsen begået af en medarbejder, er anmærkning og dermed offentliggørelse ikke påbudt. Det er ledelsens egen sag at tage stilling til, hvilke skridt den vil tage over for den mistænkte.⁴ En bemærkning på regnskabet er dog påkrævet, såfremt lovovertrædelser begået af medarbejdere forrykker det billede, som regnskabet giver af virksomhedens økonomi.⁵ En sådan bemærkning kan også være på sin plads, dersom virksomheden har forsyndet sig mod restriktiv lovgivning f.eks. om priskontrol eller miljøbeskyttelse i et sådant omfang, at regnskabet tal meget muligt vil blive væsentlig forrykket.

3. Bestemmelsen om, at revisor skal udøve et forhåndsskøn over, om der vil kunne gennemføres en erstatningssag mod ledelsen, er mere naturlig under den svenske Aktieselskabslov end under den danske, idet den svenske lov i modsætning til vor foreskriver, at den ordinære generalforsamling skal tage stilling til decharge for bestyrelse og direktion, jfr. svensk Aktiebolagslag § 9-5, nr. 3, og om sammenhængen mellem bestemmelserne *Kedner-Roos'* kommentar til Aktiebolagslagen II. del s. 49 og *Stenbeck m.fl.'s* kommentar til Aktiebolagslagen, 6. udgaven 1970. s. 335 f og *Curt Olsson* i Festskrift til Knut Rodhe s. 352. Curt Olsson læser den danske lov således, at den som de andre nordiske tekster alene sigter til »ansvarsfrihedsfrågan«. Ordet »ansvar« i den norske Aktieselskabslovs tilsvarende § 10-9 synes ifølge *Jan Skåre's* kommentar alene eller især at have erstatningsansvar for øje.

4. Jfr. *Steen Hansen* i R & R 1953.319 f.

5. Sml. Revisornævnets kendelse af 7. december 1978 (sag j.nr. 2/78), trykt i Revisorbladet (39) 1979.225 ff.

Tvivl om, hvorvidt ledelsen har gjort sig skyldig i ansvars-
pådragende forhold, kan revisor undgå at tage stilling til ved alene at
beskrive de dispositioner, som har bragt selskabet tab.⁶ Regnskaber
må undertiden bygge på retlige bedømmelser, som frembyder tvivl,
og som forskellige sagkyndige har forskellig mening om, f. eks. om
en nærstående virksomhed er et datterselskab (Aktieselskabslovens
§ 2) eller om sikkerheden for et aktionærlån er »betryggende«
(Aktieselskabslovens § 115). Revisor er ikke juridisk rådgiver,
endsige højesteret. Revisor har ikke grundlag for at give anteg-
nelser, såfremt ledelsens standpunkt er begrundet i en rimelig
fortolkning af lovgivningen. Virksomheden bør ikke i sådanne
tilfælde udsættes for en »procedure« mellem ledelse og revisor i
tilslutning til regnskabet.⁷ Revisor kan ikke i en vanskelig situation
unddrage sig ubehag og ansvar ved at nedlægge sit hverv. Hvis en
antegnelse er nødvendig, skal revisor sørge for, at hans opdagelser
bliver kendt. jfr. FSR's responsum nr. 396 (R & R 1969.379) og
Aktieselskabslovens § 94.

Revisor bør i almindelighed ikke indlade sig på at give særlige
advarsler til generalforsamlingen og til kreditorerne om, at virk-
somheden vil komme i vanskeligheder, hvis den ikke bremser op,
afvikler tabgivende aktiviteter eller lign. Gode råd om at tage reb i
sejlene i tide bør gives direkte til virksomheden.⁸ Såfremt virksom-
heden imidlertid åbenbart ikke kan fortsætte driften, må revisor
sørge for, at regnskabet indeholder oplysning herom og om den
økonomiske stilling på likvidationsbasis. Union Européenne des
Experts comptables économiques et financiers (UEC) har i sit

6. Sml. herved SOU 1971:15 s. 268.

7. Se om Aktieselskabslovens tilblivelseshistorie *Gomard*: Aktieselskaber og
Anpartsselskaber, 1974, s. 112 f. Den tyske Aktiengesetz åbner i § 169 mulighed for,
at meningsforskelle mellem revisor og selskab kan forelægges retten til hurtig
afgørelse i en særlig proces (jurisdictio voluntaria). Det er ikke efter dansk ret
udelukket, at et selskab under en sag mod revisor kræver dom for, at en givet
antagelse var uberettiget og erstatning for den eventuelle skade, der måtte være
sket. En sådan proces kan dog aldrig blive et hensigtsmæssigt middel til løsning af
regnskabsmæssige tvivlsspørgsmål i almindelighed.

8. Sml. herved *Linå Jørgensen* i R & R 1974.221 f.

Auditing Statement no. 4 anført nogle vejledende audit considerations regarding the going concern basis.⁹

9. Praxis på dette område bl.a. i USA og England er beskrevet og kommenteret i Going Concern Problems, 1975, udgivet af the American Institute of Certified Public Accountants og de tilsvarende institutter i andre engelsktalende lande.

1

Lov om statsautoriserede revisorer nr. 68 af 15. marts 1967 som ændret ved lov nr. 299 af 8. juni 1977 (§ 8).

Kapitel I. *Beskikkelse som statsautoriseret revisor*

§ 1. Statsautoriserede revisorer beskikkes af handelsministeren.

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

- 1) har dansk indfødsret,
- 2) har bopæl her i landet,
- 3) er fyldt 25 år,
- 4) ikke er umyndiggjort, under lavværgemål eller har sit bo under konkursbehandling,
- 5) har bestået en særlig eksamen, jfr. § 4,
- 6) i mindst tre år efter det fyldte 18. år på en statsautoriseret revisors kontor har deltaget i udførelsen af de dér almindeligt forekommende revisionsarbejder og
- 7) har forsikret eller stillet sikkerhed for mindst 100.000 kr. mod økonomisk ansvar, som måtte pådrages under udførelsen af hvervet som statsautoriseret revisor.

Stk. 3. Beskikkelse kan nægtes under de i borgerlig straffelovs § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Endvidere kan beskikkelse nægtes, såfremt den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at han ikke vil drive revisorvirksomhed på forsvarlig måde.

Stk. 4. Handelsministeren kan undtage fra betingelserne i stk. 2, nr. 1 og 6.

§ 2. Handelsministeren kan beskikke personer, som godtgør i udlandet at have fået en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med den i § 1, stk. 2, nr. 5 og 6, omhandlede uddannelse, og som i øvrigt opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, jfr. stk. 3.

Stk. 2. Handelsministeren 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 handelsministeren i medfør af loven given dispensation kan begrænses og betinges.

§ 3. For beskikkelse som statsautoriseret revisor betales en af handelsministeren fastsat afgift.

Stk. 2. Forinden beskikkelsen udleveres, skal den pågældende underskrive en højtidelig forsikring om, at han med omhu og nøjagtighed vil udføre de hverv, der betros ham, og samvittighedsfuldt opfylde sine pligter som statsautoriseret revisor.

§ 4. Handelsministeren fastsætter de nærmere bestemmelser om den i § 1, stk. 2, nr. 5, omhandlede eksamen, herunder betingelserne for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene, eksamens afholdelse og bedømmelsen.

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

§ 5. Beskikkelse som statsautoriseret revisor bortfalder, når vedkommende dør. Det samme gælder, hvis han ophører med at opfylde betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1, 2, 4, og 7. Handelsministeren kan dog tillade, at beskikkelsen opretholdes, selv om den pågældende ikke bevarer sin danske indfødsret.

§ 6. Er en beskikkelse som statsautoriseret revisor bortfaldet eller frakendt efter reglerne i denne lovs kap. III eller i borgerlig straffelovs § 79, skal den straks tilbageleveres handelsministeriet.

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

Kapitel II. Statsautoriserede revisorers rettigheder og pligter

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

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

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

§ 9. Statsautoriserede revisorer, revisorinteressentskaber eller revisions-selskaber, jfr. § 11, må kun have mere end ét kontorsted, hvis hvert kontor ledes af en til virksomheden knyttet statsautoriseret revisor, der kun er leder af det pågældende kontor.

Stk. 2. Før et kontorsted etableres, skal der indgives anmeldelse herom til handelsministeren.

§ 10. Stillingen som statsautoriseret revisor kan ikke forenes med nogen stats- eller kommunal tjenestemandsstilling eller anden fastlønnet stilling i offentlig virksomhed, bortset fra stilling som lærer ved et universitet eller en anden højere læreanstalt eller som medarbejder ved en videnskabelig institution.

Stk. 2. Stillingen som statsautoriseret revisor er uforenelig med advokatvirksomhed eller anden virksomhed, som er betinget af offentlig autorisation, bevilling eller næringsbrev, eller med stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller funktionær i en erhvervsvirksomhed eller institution, som driver anden erhvervsvirksomhed end revision. Handelsministeren kan undtage herfra, såfremt den omhandlede virksomhed eller stilling skønnes at være uden indflydelse på den pågældendes stilling som uafhængig revisor.

Stk. 3. Handelsministeren kan bestemme, at deltagelse i anden virksomhed end i stk. 2 nævnt er uforenelig med stillingen som statsautoriseret revisor.

Stk. 4. Ønsker en statsautoriseret revisor at udøve en virksomhed eller beklæde en stilling, der er uforenelig med stillingen som statsautoriseret revisor, skal han, inden han påbegynder virksomheden eller overtager stillingen, deponere sin beskikkelse i handelsministeriet.

§ 11. Statsautoriserede revisorer må ikke i form af interessentskab eller på lignende måde drive revisionsvirksomhed sammen med andre end statsautoriserede revisorer.

Stk. 2. Statsautoriserede revisorer kan tage ansættelse hos andre statsautoriserede revisorer eller i aktieselskaber eller andre selskaber, hvis eneste formål er at drive revisionsvirksomhed og eventuelt i forbindelse hermed forvaltningsvirksomhed, og i hvilken direktionen eller, hvis en sådan ikke findes, flertallet af bestyrelsen består af statsautoriserede revisorer.

§ 12. En statsautoriseret revisors underskrift på et regnskab anses, medmindre andet fremgår af påtegningen, som udtryk for, at regnskabet er

revideret af ham, 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 krav til regnskabsaflæggelsen.

Stk. 2. En erklæring, der afgives af et revisorinteressentskab eller revisionsselskab, skal underskrives af en eller flere af de statsautoriserede revisorer, som er knyttet til selskabet.

§ 13. Ingen statsautoriseret revisor må afgive erklæring i regnskabsmæssige forhold, når

- 1) han ved tjenesteforhold, ved ægteskab, ved adoptiv- eller plejeforhold eller ved slægts- eller svogerskab i op- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nært som søskende er knyttet til den, som har begæret erklæringen, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller til vedkommendes bogholder eller kasserer,
- 2) han 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, eller
- 3) han, hans ægtefælle, forældre eller børn har en mere betydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført.

Stk. 2. Såfremt der i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter er foreskrevet valg af flere revisorer, hvoraf mindst én skal være statsautoriseret revisor, kan den valgte revisors personale eller medinteressenter ikke vælges som medrevisorer. Vælges et revisionsselskab 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.

§ 14. Statsautoriserede revisorer skal udføre de dem betroede hverv med omhu og nøjagtighed og med den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader.

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

Stk. 3. Ej heller må statsautoriserede revisorer betinge sig et vederlag, der er gjort afhængigt af det økonomiske resultat af arbejdet.

Stk. 4. Handelsministeren kan fastsætte nærmere regler for udførelse af revisionsarbejder.

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

Stk. 2. En statsautoriseret revisor må højst beskæftige tre revisormedarbejdere, som ikke i mindst tre år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af de på en statsautoriseret revisors kontor almindeligt forefaldende revisionsarbejder. Når særlige omstændigheder taler derfor, kan handelsministeren 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.

§ 16. Overtrædelse af § 6, stk. 1, § 7, § 9, § 10, stk. 4, § 11, stk. 1, § 13 og § 14, stk. 3, straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

Stk. 2. I forskrifter, der gives af handelsministeren i medfør af loven, kan der fastsættes straf af bøde for overtrædelse af bestemmelser i forskrifterne.

Stk. 3. En statsautoriseret revisor, der i sin virksomhed afgiver urigtig skriftlig erklæring eller skriftligt bevidner noget, hvorom han ingen kundskab har, eller underskriver på et regnskab, som ikke er revideret af ham, 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 for ham, grunden til sin fratræden.

Kapitel III *Revisornævnet*

§ 18. Handelsministeren nedsætter et revisornævn, bestående af en dommer som formand samt 4 andre medlemmer, hvoraf 2 skal være statsautoriserede revisorer og 2 skal have henholdsvis nationaløkonomisk uddannelse og den juridiske uddannelse.

§ 19. En statsautoriseret revisor, der ved udøvelsen af sin virksomhed tilsidesætter de pligter, som hans stilling medfører, kan af revisornævnet tildes advarsel eller irettesættelse eller pålægges bøde på ikke over 5.000 kr.

Stk. 2. Såfremt den pågældende 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 han ikke fremtidigt vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, kan revisornævnet frakende ham beskikkelsen på tid fra 1-5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 20 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

Stk. 3. Nævnets afgørelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

Stk. 4. Nævnets behandling af sager angående statsautoriserede revisors virksomhed sker efter begæring af handelsministeren eller Foreningen af statsautoriserede Revisorer.

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

Stk. 2. Begæring i henhold til stk. 1 skal fremsættes over for handelsministeren inden 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Handelsministeren 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, stk. 2, foretagen frakendelse. Er denne sket indtil videre, og afslår nævnet ansøgning om ophævelse af frakendelsen, kan den pågældende forlange afgørelsen prøvet ved domstolene, såfremt der er forløbet fem år efter frakendelsen og mindst to år efter, at generhvervelse af beskikkelsen senest er nægtet ved dom. § 19, stk. 2, 2. punktum, og § 20, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

§ 22. Handelsministeren fastsætter de nærmere regler for revisornævnets virksomhed.

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

Kapitel IV *Ikrafttrædelsesbestemmelser m. v.*

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

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

Stk. 3. Det påhviler statsautoriserede revisorer, der ikke har deponeret deres besiddelse, 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 tilsigter.

2

Bekendtgørelse om statsautoriserede revisors virksomhed nr. 293 af 28. juni 1967.

I medfør af lov nr. 68 af 15. marts 1967 om statsautoriserede revisorer fastsættes:

§ 1. En statsautoriseret revisor skal udføre sin revision i overensstemmelse med god revisionsskik.

§ 2. Statsautoriserede revisorer må ikke drive bankvirksomhed, forsikringsvirksomhed, forlagsvirksomhed, entreprenørvirksomhed, rederivirksomhed, skibsbefragtning, toldklarering, forlystelses- eller teatervirksomhed eller nogen virksomhed, der kan sidestilles med disse.

§ 3. Såfremt føring af revisionsprotokol er foreskrevet i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter, eller dette ønskes af en virksomheds bestyrelse, ledelse eller ejer, skal revisor under behørigt hensyn til vedkommende bestemmelser eller ønsker i revisionsprotokollen

når der er foretaget revision, indføre beretning om hvilket revisionsarbejde, der er udført, og hvilket tidsrum revisionen har omfattet, og

ved revision af årsregnskabet indføre beretning om den udførte revision. Denne beretning skal bl.a. indeholde oplysninger om

1. hvorvidt revisor opfylder de i lovgivningen indeholdte habilitetsbetingelser,
2. hvorvidt han under sin revision har modtaget alle de oplysninger, han har anmodet om til bekræftelse af regnskabets rigtighed, og
3. hvorvidt han anser regnskabet for aflagt efter lovgivningens og vedtægternes regnskabs- og revisionsbestemmelser.

Såfremt der mellem en virksomheds bestyrelse, ledelse eller ejer og revisor er truffet særlige aftaler om udførelse af detaljeret kontrol, afgivelse af særlige beretninger eller lignende, skal tillige sådanne aftaler indføres i revisionsprotokollen.

§ 4. Selvstændigt praktiserende revisorer samt revisorinteressentskaber og revisionsselskaber skal føre en efter forholdene afpasset oversigt over revisionsarbejdernes art og udførelse og opbevare denne oversigt samt genparter af de afgivne erklæringer, beretninger og regnskaber i mindst 5 år.

§ 5. Overtrædelse af bestemmelserne i §§ 2-4 straffes med bøde.

§ 6. Denne bekendtgørelse træder i kraft den 1. juli 1967.

3

Cirkulæreskrivelse om statsautoriserede revisorers adgang til at være eksekutorer nr. 98 af 28. april 1970

I cirkulæreskrivelse nr. 79 af 23. april 1969 har handelsministeriet henledt opmærksomheden på, at stillingen som statsautoriseret revisor er uforenelig bl.a. med virksomhed som eksekutor, jfr. § 10, stk. 2, 1. pkt., i lov nr. 68 af 15. marts 1967 om statsautoriserede revisorer, men at handelsministeren kan undtage herfra, såfremt det pågældende hverv som eksekutor skønnes at være uden indflydelse på den pågældendes stilling som uafhængig revisor, jfr. lovens § 10, stk. 2, 2. pkt.

Efter indstilling fra revisorkommissionen vil handelsministeriet fremtidigt anvende følgende generelle retningslinier ved bedømmelsen af, hvorvidt eksekutorhvervet for en statsautoriseret revisor må skønnes at være uden indflydelse på den pågældendes uafhængighed:

1. Dispensation vil i almindelighed kunne opnås, når dødsboets aktiver alene består af bank- og sparekasseindestående, børsnoterede obligationer, eget hus, indbo, derunder kostbart indbo, sælgerprioritet i afhændet eget hus, sikre pantebreve i fast ejendom (anlægspapirer), stabile beboelsesejendomme til udlejning eller børsnoterede aktier, der ikke giver væsentlig indflydelse i pågældende selskab.
2. Består dødsboets aktiver af selvstændig forretningsvirksomhed eller anpart i forretningsvirksomhed drevet som interessentskab,

besiddelse af hovedparten af aktier i et familieselskab, aktiemajoritet eller netop halvpart i ligejet aktieselskab, vil dispensation til at være eksekutor normalt ikke blive givet, medmindre der alene er tale om afvikling af en forretning.

3. Såfremt den pågældende statsautoriserede revisor er generalforsamlingsvalgt revisor eller i øvrigt fungerer som revisor i den virksomhed, i hvilken boet har interesser, vil det, såfremt dispensation i øvrigt skønnes at kunne gives, normalt være en forudsætning herfor, at den pågældende fratræder hvervet som revisor, så længe bobehandlingen foregår. Der vil dog i sådanne tilfælde kunne afvises herfra, hvis boet kun besidder en mindre aktiepost.
4. I tvivlstilfælde vil der blive lagt vægt på en samlet bedømmelse af de foreliggende oplysninger om dødsboet og den pågældende revisors virksomhed, og det kan herunder være af betydning, om en advokat er medeksekutor i boet, idet det eventuelt kan skønnes mindre betænkeligt at dispensere, såfremt den pågældende advokat i hovedsagen skal varetage tilsynet med boets forretningsmæssige dispositioner, medens revisor i hovedsagen skal varetage den regnskabs- og revisionsmæssige side af bobehandlingen.

De ovennævnte generelle retningslinier svarer i det væsentlige til den praksis, handelsministeriet har fulgt efter at revisorloven trådte i kraft.

Handelsministeriet vil være villigt til at afgive forhåndsudtalelser i forbindelse med allerede foretagne og kommende eksekutorindsættelser i testamenter, idet der i så fald vil blive taget forbehold om i hovedsagen uændrede forhold, når der ansøges om eksekutorbevilling efter testators død.

4 .

Lov om registrerede revisorer nr. 220 af 27. maj 1970

Kapitel 1 *Optagelse i registret*

§ 1. Handelsministeren 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 dansk indfødsret,
- 2) har bopæl her i landet,
- 2) er fyldt 25 år,
- 4) ikke er umyndiggjort, under lavværgemål eller har sit bo under konkursbehandling,

- 5) har bestået eksaminer eller prøver, som handelsministeren har godkendt til dette formål, og
- 6) i mindst 3 år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af de almindeligt forekommende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejder hos en statsautoriseret revisor, en registreret revisor eller hos en revisor, der opnår registrering efter § 12, stk. 2.

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 han ikke vil drive virksomhed som registreret revisor på forsvarlig måde.

Stk. 4. Handelsministeren kan undtage fra betingelserne i stk. 2, nr. 1 og 6. Registreringen kan i så fald tidsbegrænses.

§ 2. Ved optagelse i revisorregistret betales en af handelsministeren fastsat afgift, og der udleveres den pågældende et bevis for den stedfundne registrering.

§ 3. En registreret revisor slettes i registret,

- 1) når han dør,
- 2) hvis han ophører med at opfylde betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1, 2 eller 4,
- 3) hvis retten til at være optaget i registret frakendes ham efter § 11, stk. 2, eller borgerlig straffelovs § 79, eller
- 4) hvis han driver et erhverv eller indtager en stilling, der efter de regler, som handelsministeren fastsætter efter § 8, ikke kan forenes med virksomheden som registreret revisor.

Stk. 2. Slettes en registreret revisor, skal registreringsbeviset straks tilbageleveres handelsministeriet.

Stk. 3. Ophører grunden til, at en revisor er slettet, skal han på ny optages i registret efter anmodning og uden betaling af afgift.

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

Kapitel II *Registrerede revisorers virksomhed*

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

Stk. 2. Før et kontorsted etableres, skal der indgives anmeldelse herom til handelsministeren.

§ 6. En registreret revisors underskrift på et regnskab anses, medmindre andet fremgår af påtegningen, som udtryk for, at regnskabet er revideret af ham, 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 krav til regnskabsaflæggelsen.

§ 7. Ingen registreret revisor må afgive erklæring i regnskabsmæssige forhold, når

- 1) han ved tjenesteforhold, ved ægteskab, ved adoptiv- eller plejeforhold eller ved slægts- eller svogerskab i op- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nært som søskende er knyttet til den, som har begæret erklæringen, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller til vedkommendes bogholder eller kasserer,
- 2) han 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, eller
- 3) han, hans ægtefælle, forældre eller børn har en mere betydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført.

§ 8. Handelsministeren kan fastsætte nærmere regler for registrerede revisors virksomhed og forretningsbetingelser og herunder bestemme, at visse erhverv og stillinger ikke kan forenes med sådan virksomhed.

Kapitel III *Bestemmelser vedrørende straf m. v.*

§ 9. Overtrædelse af § 3, stk. 2, § 4, § 5 og § 7 straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

Stk. 2. I forskrifter, der gives af handelsministeren i medfør af loven, kan der fastsættes straf af bøde for overtrædelse af bestemmelser i forskrifterne.

Stk. 3. En registreret revisor, der i sin virksomhed afgiver urigtig skriftlig erklæring eller skriftligt bevidner noget, hvorom han ingen kundskab har, eller underskriver på et regnskab, som ikke er revideret af ham, 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 for ham, grunden til sin fratræden.

§ 11. Det revisornævn, som handelsministeren efter § 18 i lov nr. 68 af 15. marts 1967 om statsautoriserede revisorer har nedsat, kan også behandle sager om registrerede revisorer, dog således at den ene af nævnets statsautoriserede revisorer ved sådanne sagers behandling afløses af en af handelsministeren udpeget registreret revisor.

Stk. 2. Reglerne i den nævnte lovs § 19, stk. 1–3, § 20 og § 21 anvendes også på registrerede revisorer, dog således at revisornævnet, i stedet for frakendelse af beskikkelsen, frakender retten til at være optaget i revisorregistret.

Stk. 3. Nævnets behandling af sager angående registrerede revisorers virksomhed sker efter begæring af handelsministeren eller af en af ministeren hertil godkendt forening af registrerede revisorer.

Kapitel IV *Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser*

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

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

- 1) opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1–5, jfr. stk. 3, og gennem mindst 3 år har drevet selvstændig revisorvirksomhed som hovederhverv,
- 2) opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1–4, jfr. stk. 3, og gennem mindst 10 år har drevet selvstændig revisorvirksomhed som hovederhverv eller
- 3) opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1–4, jfr. stk. 3, og efter det fyldte 40. år gennem mindst de seneste 10 år har været ansat hos en statsautoriseret revisor og dér deltaget i alle almindeligt forekommende bogførings-, rengskabs- og revisionsarbejder.

§ 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.

Bekendtgørelse om registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser nr. 463 af 13. september 1976

I medfør af § 8 i lov nr. 220 af 27. maj 1970 om registrerede revisorer fastsættes:

§ 1. En registreret revisor skal udføre de ham betroede hverv med omhu og nøjagtighed og i overensstemmelse med god regnskabs- og revisionsskik samt med den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader.

§ 2. En registreret revisor må ikke betinge sig højere vederlag for sit arbejde, end der kan anses for rimeligt.

Stk. 2. En registreret revisor må ikke betinge sig vederlag, der er gjort afhængigt af det økonomiske resultat af arbejdet.

§ 3. En registreret revisor må ikke kontraktmæssigt sikre sig ret til ydelse af bogførings- eller regnskabsmæssig bistand til klienter ud over ét regnskabsår ad gangen.

§ 4. Registrerede revisorer må ikke

1. drive erhvervsvirksomhed, som er betinget af offentlig autorisation eller bevilling eller drive næring, som er omfattet af næringsloven eller lov om restaurations- og hotelvirksomhed m.v.
2. beklæde fastlønnet stilling i offentlig virksomhed, bortset fra stilling som lærer ved erhvervsundervisning.
3. beklæde stilling som direktør, administrator, likvidator eller funktionær i en erhvervsvirksomhed eller institution, som driver anden erhvervsvirksomhed end bogførings-, regnskabs- og revisionsvirksomhed.

Stk. 2. Handelsministeren kan undtage fra bestemmelserne i stk. 1.

Stk. 3. Ønsker en registreret revisor at udøve en virksomhed eller beklæde en stilling, der er uforenelig med stillingen som registreret revisor, skal han, inden han påbegynder virksomheden eller overtager stillingen, slettes i revisorregistret.

§ 5. Registrerede revisorer må ikke ved deres varetagelse af klienters anliggender uden klientens samtykke for sig selv eller andre af tredjemand modtage eller fordre en formuefordel.

§ 6. Registrerede revisorer må ikke i form af interessentskab eller på lignende måde drive bogførings-, regnskabs- og revisionsvirksomhed sammen med andre end registrerede revisorer.

Stk. 2. Såfremt der i lovgivningen eller i en virksomheds vedtægter er foreskrevet valg af flere revisorer kan en valgt registreret revisors personale eller medinteressenter ikke vælges som medrevisorer. Vælges et revisions-selskab eller en i et sådant ansat registreret revisor som den ene revisor, kan ingen i selskabet ansat person vælges som medrevisor.

§ 7. Selvstændigt praktiserende revisorer samt revisorinteressentskaber og revisionsselskaber skal føre en efter forholdene afpasset oversigt over revisionsarbejdernes art og udførelse og opbevare denne oversigt samt genparten af de afgivne erklæringer, beretninger og regnskaber i mindt 5 år.

§ 8. En registreret revisor må højst beskæftige 3 revisormedarbejdere, som ikke i mindst 3 år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af de på en statsautoriseret eller registreret revisors kontor almindeligt forefaldende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejder. Når særlige omstændigheder taler derfor, kan handelsministeren undtage fra denne bestemmelse.

Stk. 2. Revisormedarbejdere skal beskæftiges med sådant almindeligt forefaldende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejde, som kan give dem den for optagelse i revisorregistret fornødne praktiske færdighed.

§ 9. Uanset bestemmelserne i § 4, stk. 1 og § 6, stk. 1, kan registrerede revisorer, der på tidspunktet for bekendtgørelsens ikrafttræden lovligt drev virksomhed eller beklædte stilling som omhandlet i disse bestemmelser, fortsætte hermed. Virksomhed og beklædelse af stilling i strid med § 4, stk. 1, skal dog være bragt til ophør inden udgangen af 1985.

§ 10. Overtrædelse af bestemmelserne i § 2, stk. 2, § 3, § 4, stk. 1, § 5, § 6, stk. 1 og 2 og § 7 straffes med bøde.

§ 11. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. november 1976.

Stk. 2. Samtidig ophæves handelsministeriets bekendtgørelse nr. 417 af 24. september 1970 om registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser.