

# Indledende kommentarer til loven

## 1. Indledende kommentarer til loven af 2008

### *1.1. Lovens formål og baggrund*

Folketinget vedtog den 3. juli 2008 lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) – Forslag L nr. 120, FT 2007/08. Loven gennemfører Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF (8. direktiv).

Direktivets formål er at styrke kvaliteten af den lovpligtige revision samt forebygge regnskabsskandaler og derved medvirke til at genskabe tilliden til selskabers års- og koncernregnskaber.

Danmark havde ved fremsættelsen af lovforslaget hidtil været forskånet for større regnskabsskandaler, sådan som det i de senere år har været set i udlandet. I kølvandet på den finansielle krise, der for alvor tog fart i løbet af 2008, er der imidlertid også i Danmark kommet flere sager frem i offentlighedens søgelys, hvor der med rette eller urette har kunnet stilles spørgsmål til kvaliteten af den udførte revision. Om den nye revisorlov kunne have afværget disse sager, skal være usagt, men sagerne viser med al tydelighed, at der også i Danmark er behov for til stadighed at have fokus på kvaliteten af lovpligtige revisioner, og at den danske lovgivning må følge den internationale udvikling, hvis danske revisorer og revisionsvirksomheder fortsat skal kunne udføre de opgaver også på internationalt plan, som de har i dag. De bagvedliggende hensigter med lovforslaget er derfor at sikre, at den kompetence, der kendetegner den danske revisorstand, udbygges bedst muligt, så kvaliteten af revisors arbejde styrkes og til fulde lever op til de krav, der fremover bliver stillet på såvel nationalt som på EU-niveau og globalt niveau.

Revisorloven af 2008 viderefører derfor den internationalisering af den danske revisorlovgivning, som blev påbegyndt med den samtidig ophævede lov om statsautoriserede og registrerede revisorer fra 2003, herunder reglerne om uafhængighed og kvalitetskontrol.

Revisorkommissionen blev i forbindelse med udarbejdelse af forslaget til revisorloven anmodet om at se på gennemførelse af dele af det nye 8. direktiv, og herunder at komme med forslag til lovtæst og lovbemærkninger. De områder kommissionen blev anmodet om at se på, vedrørte:

- Anvendelsesområdet
- Underskriftsforhold
- Definitioner
- Revisionsvirksomheder, herunder juridisk form og ledelse
- Revisorerers omdømme
- Uddannelse
- Efteruddannelse
- Etiske regler
- Adgang til relevant information ved revisorskifte.

Resultatet af Revisorkommissionens arbejde fremgår af kommissionens bet. nr. 1478 fra oktober 2006.

Revisorloven er baseret på Revisorkommissionens betænkning, bestemmelser i den tidligere revisorlovning samt de nye bestemmelser, som artikler i det nye 8. direktiv i øvrigt har nødvendiggjort.

Det var oprindeligt tanken, at gennemførelsen af det nye 8. direktiv kunne ske ved en ændring af revisorloven fra 2003. Hensynet til en overskuelig revisorlov gjorde imidlertid, at der blev truffet beslutning om at udarbejde en helt ny lov.

Revisorloven er derfor overordnet set opdelt i fire dele:

- 1) Kapitel 1-7 (§§ 1-30) – som retter sig direkte mod revisorerne og revisionsvirksomhederne.
- 2) Kapitel 8 (§ 31) – som retter sig mod visse virksomheders pligt til at etablere et revisionsudvalg.
- 3) Kapitel 9 (§§ 32-50) – som retter sig mod det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder.

## *1. Indledende kommentarer til loven af 2008*

4) Kapitel 10-13 (§§ 51-61) – som vedrører klageadgang, frister, straffebestemmelser samt ikrafttræden og overgangsbestemmelser m.v. (m.v. dækker over ændringer i selskabslovene og bogføringsloven).

### ***1.2. Nyheder og større ændringer i loven af 2008***

De væsentligste nyheder i 2008-loven var:

- Ændring af anvendelsesområdet
- Styrkelse af det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder
- Obligatorisk efteruddannelse
- Større gennemsigtighed om revisorer og revisionsvirksomheder og lempelse af revisors tavshedspligt
- Tilsyn og registrering af revisorer og revisionsvirksomheder fra lande uden for EU/EØS
- Regler om etablering af revisionsudvalg i børsnoterede virksomheder.

Om de væsentligste nyheder og ændringer i 2008-loven kan kort anføres:

#### *Anvendelsesområdet*

Anvendelsesområdet blev yderligere indskrænket. Det betyder, at kun revisionspåtegninger, herunder udtalelser om ledelsesberetninger og andre erklæringer, med sikkerhed nu er omfattet af loven.

Andre erklæringer (erklæringer uden sikkerhed) blev kun omfattet af få bestemmelser i 2008-loven og videre i 2016-loven. Det er for den type erklæringer alene valgt at fastholde de regler, der varetager brugerbeskyttelseshensyn, f.eks. krav om forsikringsdækning, krav om professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelse af opgaven samt mulighed for at indbringe sådanne sager for Revisornævnet. Endvidere finder reglerne om rapportering om økonomiske forbrydelser og tavshedspligt fortsat anvendelse i forbindelse med disse erklæringer.

#### *Det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder*

Det offentlige tilsyn blev styrket ved, at Erhvervsstyrelsen fik ansvaret for at føre et egentligt tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder. Som led heri kan Erhvervsstyrelsen iværksætte undersøgelser, hvis

## *Indledende kommentarer til loven*

styrelsen vurderer, at der er risiko for, at en revisor eller revisionsvirksomhed har overtrådt eller vil overtræde revisorlovgivningen. Undersøgelserne har til formål at konstatere, korrigere eller forhindre sådanne overtrædelser.

Erhvervsstyrelsen blev endvidere ansvarlig for samarbejde med udenlandske tilsynsmyndigheder. Dette betyder, at styrelsen kan indhente oplysninger fra udenlandske myndigheder til brug for udførelsen af tilsynet med danske revisorer og revisionsvirksomheder, ligesom styrelsen kan udlevere oplysninger til udenlandske tilsynsmyndigheder til brug for varetagelsen af deres funktion som revisortilsyn.

Der blev foretaget ændringer i den obligatoriske kvalitetskontrol, således at revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, skulle kvalitetskontrolleres mindst hvert 3. år, mens alle øvrige revisionsvirksomheder skulle kvalitetskontrolleres mindst hvert 6. år.

Selve kvalitetskontrollen blev gjort mere objektiv og uafhængig af revisorerne og revisionsvirksomhederne, ved at Revisortilsynet udpegede og indgik aftale om kvalitetskontrol med en kvalitetskontrollant om udførelse af den enkelte kvalitetskontrol. Det blev ligeledes Revisortilsynet, der i første omgang betalte kvalitetskontrollanten, hvorefter de kontrollerede revisionsvirksomheder blev opkrævet betaling for den udførte kvalitetskontrol af Erhvervsstyrelsen. I konkrete sager fik (og fortsat har) Erhvervsstyrelsen mulighed for at udpege ikke-revisorer som kontrollanter, hvilket vil have betydning i forbindelse med kontrol af revisionsvirksomheder, der også er underlagt tilsyn af en udenlandsk tilsynsmyndighed.

Endelig indeholdt (og viderefører) loven hjemmel til, at der kan fastsættes særlige krav til kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse. Denne hjemmel blev udnyttet i kvalitetskontrolbekendtgørelsen af 2009.

### *Obligatorisk efteruddannelse*

Der blev indført krav om, at alle revisorer over en treårsperiode skal gennemføre mindst 120 timers efteruddannelse på masterniveau.

### *Gennemsigtighed og tavshedspligt*

Revisionsvirksomheder, der udfører erklæringsopgaver med sikkerhed for virksomheder af offentlig interesse, blev pålagt årligt at of-

## 1. Indledende kommentarer til loven af 2008

fentliggøre en rapport om gennemsigthed på virksomhedens hjemmeside. Kravet er nu videreført i revisorforordningen.

Rapporten skal endvidere indeholde en række oplysninger om virksomheden, herunder virksomhedens juridiske struktur, ledelse, partnerhonorering og regnskabsoplysninger samt oplysninger vedrørende kvalitetsstyring og uafhængigheds- og efteruddannelsespolitikker. Derudover skal rapporten indeholde en liste over de virksomheder af offentlig interesse, som revisionsvirksomheden har afgivet erklæringer med sikkerhed for i revisionsvirksomhedens regnskabsår.

Oplysningspligten ved revisorskifte blev udvidet, så en fratrædende revisor – ud over at oplyse om årsagen til sin fratræden – også har pligt til at give tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger om den virksomhed, der skifter revisor. Oplysningspligten gælder, hvis en fratrædende revisor har forsynet en virksomheds årsrapport med en revisionspåtegning eller en anden erklæring med sikkerhed eksempelvis review-erklæring.

Bestemmelsen skal medvirke til, at en tiltrædende revisor får det bedst mulige grundlag for at udføre sin opgave med størst mulig kvalitet.

Revisors tavshedspligt er endvidere blevet »løftet«, så revisor i en dattervirksomhed kan videregive oplysninger til koncernrevisor i en modervirksomhed. Der er tale om en ret og ikke en pligt. Bestemmelsen skal medvirke til at sikre en høj kvalitet af koncernrevisioner.

### *Tilsyn og registrering af revisorer og revisionsvirksomheder fra lande uden for EU/EØS*

Revisorer og revisionsvirksomheder fra lande uden for EU/EØS, som afgiver revisionspåtegninger på årsrapporter for selskaber, der ligeledes har hjemsted uden for EU/EØS, men som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i Danmark, skal registreres i registeret over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder og underlægges det offentlige tilsyn i Danmark (Erhvervsstyrelsen, Revisortilsynets kvalitetskontrol samt Revisornævnet).

Erhvervsstyrelsen kan helt eller delvist fritage en revisor/revisionsvirksomhed herfor, såfremt den pågældende revisor/revisionsvirksomhed er omfattet af et tilsyn i hjemlandet, der svarer til det danske sy-

## *Indledende kommentarer til loven*

stem, og danske revisorer/revisionsvirksomheder har tilsvarende rettigheder i det pågældende land.

### *Revisionsudvalg*

Reglerne om revisionsudvalg blev indført for virksomheder, der har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked samt for finansielle virksomheder.

Revisionsudvalget skal bestå af bestyrelsesmedlemmer, der ikke samtidig indgår i virksomhedens direktion, og mindst et medlem af udvalget skal være uafhængig af virksomheden og have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision. Revisionsudvalget har bl.a. til opgave at overvåge den lovpligtige revision af årsregnskabet og at overvåge og kontrollere revisors uafhængighed.

I 2008-loven blev valgt at udnytte de lempelsesmuligheder, som direktivet giver mulighed for. Dette medfører, at bestyrelsen under visse betingelser kan varetage revisionsudvalgets opgaver.

## 2. Indledende kommentarer til ændring af loven i 2016

### **2.1. Formål og baggrund til loven af 2016**

Folketinget vedtog den 19. maj 2016 lov nr. 146 af 2. marts 2016 om ændring af revisorloven (lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheden (revisorloven) som ændret bl.a. ved § 3 i lov nr. 516 af 12. juni 2009, § 8 i lov nr. 1231 af 18. december 2012, § 2 i lov nr. 1232 af 18. december 2012, § 1 i lov nr. 617 af 12. juni 2013, § 11 i lov nr. 634 af 12. juni 2013, § 20 i lov nr. 403 af 28. april 2014, § 10 i lov nr. 1490 af 23. december 2014, § 4 i lov nr. 1563 af 15. december 2015 og ved § 14 i lov nr. 395 af 2. maj 2016).

Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (revisordirektivet), om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF (8. direktiv), EU-Tidende 2006, nr. L 157, side 87, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 (8. selskabsdirektiv) om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, EU-Tidende 2014, nr. L 158, side

## 2. Indledende kommentarer til ændring af loven i 2016

196 og dele af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/36/EF af 7. september 2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer, EU-Tidende 2005, nr. L 255, side 22.

Endvidere indeholder loven dele af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden og om ophævelse af Kommissionens afgørelse 2005/909/EF, EU-Tidende 2014, nr. L 158, side 177 (revisorforordningen). Ifølge EU-Traktatens art. 288 gælder forordningen direkte i medlemsstaterne.

For det første er formålet med lovændringen at gennemføre en række ændringer, som medlemsstaterne ifølge revisordirektivet har pligt til at gennemføre i national lovgivning. Det drejer sig bl.a. om bestemmelser, som regulerer revisionsvirksomheders interne organisation, revisors forberedelse af revisionen samt tilrettelæggelse af revisionsarbejdet. Der er endvidere bestemmelser, der sikrer, at kvalitetskontrollen af revisorer og revisionsvirksomheder i højere grad bliver risikobaseret, ligesom der er krav om whistleblowerordninger i revisionsvirksomhederne og i det offentlige tilsyn.

Yderligere sikrer lovændringen, at revisorloven er i overensstemmelse med bestemmelserne i revisorforordningen. Forordningen indeholder f.eks. bestemmelser, der styrker uafhængigheden i det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder – f.eks. ved at der ikke må deltage godkendte revisorer i ledelsen af det offentlige tilsyn.

For at sikre, at revisorloven er i overensstemmelse med forordningen, gennemføres en forenkling af myndighedsstrukturen på revisorområdet, herunder en ændring af kvalitetskontrollen med større fokus på risikobaseret kontrol samt en ændring af sanktionssystemet med flere sanktionsmuligheder ved grove overtrædelser i form af fordobling af bøder, betinget frakendelse af godkendelsen samt forbud mod at udøve aktiviteter i en revisionsvirksomhed/funktioner i en PIE-virksomhed.

For det andet er formålet en sanering af eksisterende overimplementering af EU-reglerne, idet en række nationale særregler fjernes.

Regeringen har som en hovedprioritet, at EU-regulering ikke skal være unødvendigt byrdefuld, og at Danmark ikke implementerer EU-regulering på en mere bebyrdende måde end de lande, Danmark konkurrerer med – medmindre væsentlige hensyn taler herfor. Der er der-

for også ifølge lovforslaget tale om en sanering af eksisterende overimplementering af de hidtidige EU-regler på revisionsområdet, som dog blev indsnævret under lovbehandlingen, idet nationale særregler med en enkelt undtagelse fjernes. Dernæst udnyttes de lempelsesmuligheder, som henholdsvis direktivet og forordningen giver medlemsstaterne mulighed for.

For eksempel indskrænkes definitionen af virksomheder af interesse for offentligheden til direktivets minimumskrav, og krav om førelse af revisionsprotokol i alle virksomheder ophæves. Kun på et enkelt område taler væsentlige hensyn for en national særregel. Det drejer sig om anvendelsesområdet, hvor de nugældende bestemmelser om, at alle erklæringer med sikkerhed er omfattet af loven, fastholdes. Endvidere omfattes erklæringer uden sikkerhed af dele af loven.

For det tredje er formålet at gennemføre de lempelsesmuligheder, som direktivet og forordningen giver mulighed for. For eksempel udnyttes direktivets muligheder for at indføre lempeligere krav for små virksomheder. Ligeledes udnyttes f.eks. forordningens mulighed for, at det nationalt kan bestemmes, at revisors valgperiode i virksomheder af interesse for offentligheden kan forlænges med op til 10 år/14 år. Forordningens udgangspunkt er, at virksomhederne skal skifte revisor efter maksimalt 10 år.

Revisorkommissionen blev i forbindelse med udarbejdelse af forslaget til ændring af revisorloven anmodet om at se på en række områder i relation til ændringen af 8. direktiv om lovpligtig revision samt ny forordning vedrørende særlige krav til revision af virksomheder af offentlig interesse.

Revisorkommissionens rapport omhandler følgende forhold:

- Definitioner
- Revisionens omfang
- Godkendelse af revisorer fra andre medlemslande
- Godkendelse af revisionsvirksomheder fra andre medlemslande
- Revisionsvirksomhedens interne organisation
- Professionel skepsis
- Uafhængighed
- Forbudte ydelser
- Honorarer fra samme kunde
- Begrænsning i levering af tjenesteydelser



## *2. Indledende kommentarer til ændring af loven i 2016*

- Revisors valgperiode
- Revisors afskedigelse
- Forbud mod »Big-4-klausuler«
- Tavshedspligt
- Forberedelse af revisionen
- Tilrettelæggelse af arbejde
- Revisionsstandarder
- Revision af koncernregnskaber
- Revisionspåtegning
- Revisionsprotokollat
- Revisionsudvalg

Revisorkommissionen blev bl.a. anmodet om at analysere fordele og ulemper ved hel eller delvis udnyttelse af den/de optioner, som forordningen giver medlemslandene vedrørende begrænsning i levering af ydelser, forbudte ydelser samt revisors valgperiode.

Resultatet af Revisorkommissionens arbejde fremgår af Revisorkommissionens rapport af 18. september 2015 med titlen »Revisorlovgivningen – styrkelse af revisionskvalitet, uafhængighed og konkurrence«.

### **2.2. Nyheder og større ændringer i revisorloven af 2016**

Idet der henvises til kommentarerne til lovens enkelte paragraffer, skal her kort anføres om de væsentligste nyheder og ændringer i 2016-loven:

- Ændret definition af PIE-virksomheder, således at denne udelukkende omfatter virksomheder, der har kapitalandele, gældsinstrumenter eller andre værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU- eller EØS-land og finansielle virksomheder (børsnoterede selskaber, kreditinstitutter og forsikringsselskaber)
- Indførelse af minimumsbestemmelser i forbindelse med opgaveaccept
- Revisor skal i forbindelse med revision udvise professionel skepsis. Dette er dog ingen nyhed i forhold til de standarder, som godkendte revisorer arbejder efter
- Ændring af revisionspåtegningen, således at denne grundlæggende »vendes på hovedet« med rækkefølgen:

Konklusion

Grundlag for konklusion

Andre oplysninger (udtalelse om ledelsesberetningen)

Ledelsens ansvar

- Revisors ansvar
- Kravet om førelse af revisionsprotokollat er ophævet, men revisorforordningen kræver revisionsprotokollat ved revision af PIE-virksomheder
- Styrkelse af koncernrevision i forbindelse med videregivelse af information om datterselskabsrevision samt underretning til Erhvervsstyrelsen, såfremt koncernrevisor ikke har mulighed for at gennemgå datterselskabsrevisionen
- Reformulering af kravene til revisors uafhængighed med nogle få stramninger (ingen væsentlige ændringer i forhold til etiske regler, som godkendte revisorer er underlagt), men revisorforordningen skærper kravene til revisors uafhængighed ved revision af PIE-virksomheder
- Krav om cooling off-periode forud for tiltrædelse i en ledende stilling ved alle revisionskunder
- Minimumsbestemmelser om revisionsvirksomheders organisation/kvalitetsstyring samt deres tilrettelæggelse af arbejdet
- Krav om etablering af interne whistleblowerordninger i revisionsvirksomheder og i det offentlige tilsyn
- Nedlæggelse af Revisortilsynet, hvorefter Erhvervsstyrelsen har det fulde ansvar for kvalitetskontrollen. Kontrolformen bliver endvidere mere risikobaseret i forhold til udvælgelse af både revisionsvirksomheder og enkeltsager
- Etablering af Revisorråd, der bl.a. kan rådgive Erhvervsstyrelsen om generelle forhold i forbindelse med tilsynet med revisorer
- Nedlæggelse af Revisorkommissionen. Opgaverne varetages fremover dels af Revisorrådet og dels af FSR – danske revisorer, der fremover skal stå for den praktiske gennemførelse af revisoreksamen under tilsyn af et eksamensudvalg, der nedsættes af Erhvervsstyrelsen
- Revisornævnet får flere sanktionsmuligheder ved grove overtrædelser af lovgivningen i form af:

## 2. Indledende kommentarer til ændring af loven i 2016

- 1) Fordobling af det hidtidige bødeniveau på 300.000 kr. for en fysisk person og 750.000 kr. for en revisionsvirksomhed til 600.000 kr. henholdsvis 1.500.000 kr.
  - 2) Betinget frakendelse af revisors godkendelse med en prøvetid på op til fem år
  - 3) Forbud mod at udføre visse aktiviteter i en revisionsvirksomhed og funktioner i en PIE-virksomhed i en periode op til tre år
- Revisionskomitemedlemmer kan indbringes for Revisornævnet (Sanktioner: Advarsel, bøder på op til 300.000 kr. samt forbud mod udøvelse af visse funktioner)
  - Alle sanktioner, der pålægges af Revisornævnet eller Erhvervsstyrelsen, offentliggøres, dog uden angivelse af identitet for fysiske personer, medmindre der er tale om frakendelse af godkendelsen eller forbud mod at udøve aktiviteter i en revisionsvirksomhed/funktioner i en PIE-virksomhed.

Som konsekvens af lovbemærkningen om ændring af sanktionsregimet i forbindelse med kvalitetskontrollen, hvorefter Erhvervsstyrelsen ikke vil indbringe mindre førstegangsforsæelser til Revisornævnet, lempes Revisornævnets sanktionsregime i bunden, således at hidtidige bøder på op til ca. 25.000 kr. fremover sanktioneres med en advarsel.

### 2.3. Bekendtgørelser vedr. revisorloven

I forbindelse med lovændringen har Erhvervsstyrelsen udsendt en række bekendtgørelser vedr. revisorloven af 2016. De gældende bekendtgørelser er følgende:

- Bek. om forsikringer m.v.: Bekendtgørelse 1536 af 9. december 2015 om godkendte revisorers garantistillelse og ansvarsforsikring
- Bek om Revisornævnet: Bekendtgørelse nr. 727 af 15. juni 2016 om Revisornævn
- Bek. om offentligt register: Bekendtgørelse nr. 728 af 15. juni 2016 om register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder
- Bek. om tilrettelæggelse af arbejdet: Bekendtgørelse nr. 734 af 17. juni 2016 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet
- Bek. om uafhængighed: Bekendtgørelse nr. 735 af 17. juni 2016 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed

## *Indledende kommentarer til loven*

- Bek. om revisors erklæringer: Bekendtgørelse nr. 1468 af 12. december 2017 om godkendte revisorerers erklæringer
- Bek. om intern organisation: Bekendtgørelse nr. 762 af 21. juni 2016 om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation
- Bek. om revisionsvirksomhed: Bekendtgørelse nr. 962 af 28. juni 2016 om revisionsvirksomhed
- Bek. om finansiering af det offentlige tilsyn: Bekendtgørelse nr. 732 af 8. juni 2017 om finansiering af driften af kvalitetskontrol, undersøgelser samt Revisornævnet
- Bek. om Revisorrådet: Bekendtgørelse nr. 964 af 28. juni 2016 om Revisorrådet
- Bek. om kommunal og regional revision: Bekendtgørelse nr. 965 af 28. juni 2016 om kommunal og regional revision
- Bek. om tjenesteydere: Bekendtgørelse nr. 966 af 28. juni 2016 om revisorerers udøvelse af tjenesteydelser i et andet land end etableringslandet
- Bek. om efteruddannelse: Bekendtgørelse nr. 967 af 28. juni 2016 om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer
- Bek. om kvalitetskontrol: Bekendtgørelse nr. 968 af 28. juni 2016 om kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder
- Bek. om eksamen m.v.: Bekendtgørelse nr. 1045 af 30. juni 2016 om eksamener m.v. for godkendte revisorer

Bek. om tilrettelæggelse af arbejdet (nr. 734 af 17. juni 2016), Bek. om intern organisation (nr. 762 af 21. juni 2016), Bek. om Revisorrådet (nr. 964 af 28. juni 2016) samt Bek. om kommunal og regional revision (nr. 965 af 28. juni 2016) er nye.

Bekendtgørelsen om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation (nr. 762 af 21. juni 2016) samt om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet (nr. 734 af 17. juni 2016) følger af de nye skærpede krav om kvalitetsstyring.

Bekendtgørelsen om Revisorrådet (nr. 964 af 28. juni 2016) er en konsekvens af omstruktureringen af det danske regulerings- og tilsynssystem, hvorved Revisorrådet blev oprettet.

Bekendtgørelse om kommunal og regional revision (nr. 965 af 28. juni 2016) er en konsekvens af det politiske ønske om at fastholde en skærpet regulering af revisionen af kommuner og regioner, efter disse ikke længere er omfattet af revisorlovens PIE-definitioner.

## 2. Indledende kommentarer til ændring af loven i 2016

De øvrige 11 nye bekendtgørelser er opdatering af tidligere bekendtgørelser.

I tilknytning til loven er udstedt følgende vejledninger:

- Efteruddannelses-vejledningen: Vejledning om bekendtgørelse om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer (Erhvervsstyrelsen, januar 2016).
  - Erklærings-vejledningen: Vejledning om bekendtgørelse om godkendte revisors erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen) (Erhvervsstyrelsen, marts 2009). Erhvervsstyrelsen forventes at opdatere vejledningen, men den foreligger ikke ved redaktionens slutning.
  - Uafhængigheds-vejledningen: Vejledning om bekendtgørelse om godkendte revisors og revisionsvirksomheders uafhængighed (Erhvervsstyrelsen, marts 2009). Erhvervsstyrelsen forventes at opdatere vejledningen, men den foreligger ikke ved redaktionens slutning.
  - Vejledning til registreret revisor: Vejledning til kvalifikationseksamen for registrerede revisorer (Revisorkommissionen, maj 2014)\*.
  - Vejledning til statsautoriseret revisor: Vejledning til revisoreksamen for statsautoriserede revisorer (Revisorkommissionen, maj 2014)\*.
  - Vejledning til egnethedsprøve: Revisorkommissionens vejledning til egnethedsprøve i forbindelse med gensidig anerkendelse (Revisorkommissionen, juni 2014)\*.
  - NAS-vejledningen: Vejledning om revisors levering af tilladte skatte- og vurderingsydelser til revisionskunder af interesse for offentligheden (Erhvervsstyrelsen, november 2017).
  - Revisionsudvalgs-vejledningen: Vejledning om revisionsudvalg med bilag (Erhvervsstyrelsen, version 1.1 maj 2018).
- \* Vejledningerne, der er udstedt af Revisorkommissionen finder anvendelse, indtil Revisorrådet (Eksamensudvalget) har udstedt nye retningslinjer (forventes 2018).

### 3. Den internationale udvikling

Det Europæiske Råd vedtog i marts 2000 at fremskynde virkeliggørelsen af det indre marked for finansielle tjenesteydelser, og der blev fastsat en frist for integrationen af EU's finansielle markeder til 2005.

Forud for fremsættelsen af forslaget til det nye 8. direktiv i marts 2004 førte det til en række konkrete tiltag, bl.a.:

- En forordning, hvorefter alle børsnoterede selskaber fra 2005 i det mindste i deres koncernregnskaber skal følge de internationale regnskabsstandarder (IAS/IFRS) i det omfang, de er godkendt til brug i EU.
- En henstilling om mindstekrav til kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision (2001/256/EF).
- En henstilling om revisorers uafhængighed (2002/590/EF).
- Iværksættelsen af et arbejde med at indføre de internationale revisionsstandarder i EU, herunder skabelsen af en fælles opfattelse af begrebet »revision«.

Der var tale om en række initiativer, som i fællesskab skulle medvirke til at fjerne hindringerne for et fælles kapitalmarked i EU.

Med *Enron-sagens* opdukkelse i USA blev der sået kraftig mistillid til såvel ledelsen i selskabet som selskabets revisorer. Udviklingen viste, at der ikke var tale om en enlig svale, idet en række større sager i USA og også i Europa siden er kommet frem i offentligheden. I USA førte sagerne til vedtagelse af den såkaldte *Sarbanes-Oxley Act*. Det amerikanske fondsbørstilsyn Securities and Exchange Commission (SEC) udfyldte loven med mere detaljerede regler. Selvom der var tale om en amerikansk lov, havde loven også konsekvenser for europæiske revisorer og revisionsvirksomheder, idet loven også indebærer registrering og tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder fra lande uden for USA, hvis de afgiver revisionspåtegninger på årsrapporter for selskaber, der er noteret i USA, eller afgiver revisionspåtegninger på væsentlige dattervirksomheder, der indgår i et koncernregnskab for en børsnoteret amerikansk virksomhed.

Forud for vedtagelsen af EU-henstillingen om revisorers uafhængighed havde der i EU været en indgående drøftelse af, hvorvidt En-

### 3. Den internationale udvikling

ron-sagen skulle have konsekvenser for henstillingen. Der var imidlertid en klar tilslutning til en hurtig vedtagelse af henstillingen, som man fandt gennemarbejdet og velafbalanceret i sin tilgang til reguleringen af revisorers uafhængighed – også set i lyset af Enron-sagen. Det var opfattelsen, at henstillingens måde at regulere revisorers uafhængighed på – den såkaldte principbaserede tilgang – sammenholdt med den obligatoriske kvalitetskontrol, ville danne det bedste grundlag for en imødegåelse af trusler mod revisorers uafhængighed.

EU besluttede at følge Enron-sagen og de efterfølgende erhvervs-skandaler nøje og tog en række emner op til behandling i revisionskomiteen. Som en opfølgning på dette udgav EU-Kommissionen den 21. maj 2003 »Communication from the Commission to the European Parliament – reinforcing the statutory audit in the EU«. Papiret indeholdt en række prioriterede tiltag med henblik på at forbedre kvaliteten og beskytte investorerne. Blandt de tiltag, der skulle prioriteres på kort sigt, var:

- Modernisering af 8. selskabsdirektiv
- Styrkelse af EU's reguleringsinfrastruktur
- Styrkelse af offentlig kontrol med revisorerhvervet
- Krav om brug af internationale revisionsstandarder (ISA) for samtlige lovpligtige revisioner i EU.

Udviklingen, herunder ikke mindst vedtagelsen af Sarbanes-Oxley Act, førte til en fremskyndelse af handlingsplanen ved fremsættelse af forslaget til det nye 8. direktiv i marts 2004, som blev vedtaget i foråret 2006.

Ud over gennemførelse af handlingsplanen skal direktivet således også ses som en europæisk reaktion på Sarbanes-Oxley Act. Dette gælder ikke mindst bestemmelserne om uafhængighed, revisionsudvalg, registrering og tilsyn med tredjelands revisorer og revisionsvirksomheder og om det offentlige tilsyn, herunder den eksterne kvalitetskontrol. Et væsentligt mål med direktivet var således også at etablere europæiske regler på revisorområdet, som ville blive betragtet som ligeværdige med de amerikanske. Formålet hermed var at kunne indgå aftale med USA om, at det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder skal være baseret på hjemlandskontrol. EU-Kommissionen har således både før, under og efter vedtagelsen af

det nye 8. direktiv ført forhandlinger med det amerikanske børstilsyn (SEC) og revisortilsyn (PCAOB) med henblik på at få vedtaget et EU-regelsæt, som de amerikanske myndigheder vil anse for ligeværdige.

Direktivet bemyndiger EU-Kommissionen til at iværksætte gennemførelsesforanstaltninger på en række centrale områder. Det har udmøntet sig i, at EU-Kommissionen er kommet med en ny henstilling om ekstern kvalitetskontrol af revisorer og revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden, af 6. maj 2008,<sup>1</sup> en henstilling om begrænsning af lovpligtige revisorer og revisionsfirmaers civile retlige ansvar af 5. juni 2008<sup>2</sup> og en beslutning om en overgangsordning for registrering og tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder fra en række tredjelande.

Henstillingen om kvalitetskontrol erstatter den tidligere henstilling fra 2000, som er omtalt ovenfor. Det betyder, at rammerne for kvalitetskontrol med revisorer og revisionsvirksomheder, der ikke reviderer virksomheder af offentlig interesse, fremover vil være bestemmelserne i 8. direktivs art. 29. Revisorloven af 2008 og den tidligere kvalitetskontrolbekendtgørelse implementerede den ny henstilling, dog således at kvalitetskontrollen af revisorer og revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, fortsat kunne udføres af kontrollanter, der er praktiserende revisorer.

Henstillingen om ansvarsbegrænsning har endnu ikke ført til initiativer fra dansk side.

EU-Kommissionens beslutning om en overgangsordning for registrering og tilsyn med en række tredjelandes revisorer og revisionsvirksomheder kan ses på Erhvervsstyrelsens hjemmeside.

Derudover iværksatte EU-Kommissionen en række initiativer vedrørende:

- Beslutning om anerkendelse af myndigheder fra USA, Japan, Canada og Schweiz med henblik på, at medlemslandene kan indgå samarbejdsaftaler med disse myndigheder
- Eventuel vedtagelse af de internationale revisionsstandarder (ISA) som grundlag for udførelse af lovpligtige revisioner inden for EU

---

1. K(2008) 1721.

2. K(2008) 2274 endelig.



### 3. Den internationale udvikling

- En undersøgelse af, om ejerbestemmelserne udgør en hindring for tilgang af ny revisionsvirksomheder på revisionsmarkedet.

Anerkendelse af udenlandske myndigheder samt indførelse af de internationale revisionsstandarder kan ske inden for rammerne af revisorloven og bemyndigelserne heri.

Den finansielle krise sidst i 00'erne medførte, at EU-Kommissionen i november 2010 udgav en Grøn bog om revision i en krisetid. I forbindelse med den finansielle krise blev bl.a. rejst spørgsmål om, hvorvidt revisors uafhængighed var sikret godt nok, og om revisors erklæringer indeholdt tilstrækkelige og rigtige informationer.

Grønbogen indikerede de områder, som Kommissionen havde til hensigt at arbejde med i en reform og modernisering af EU-revisorreguleringen: Revisors rolle og uafhængighed, øget tilsyn og styrkelse af konkurrencen på revisionsmarkedet. Begrænsning af revisors ansvar var ikke med i Grønbogen.

EU-Kommissionen fremsatte herefter den 30. november 2011 forslag til ændring af 8. direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber. EU-Kommissionen fremsatte samtidig et nyt forslag til forordning om særlige krav ved lovpligtig revision af virksomheder af offentlig interesse.

Forslaget til ændringen af 8. selskabsdirektiv var oprindeligt en reaktion på den høje koncentration på revisionsmarkedet, som domineres af de fire store revisionsvirksomheder, ligesom nationale godkendelseskrav til udenlandske revisorer forhindrer små og mellemstore revisionsvirksomheder i at udnytte fordelene ved det indre marked. Forslaget til forordningen var en reaktion på den finansielle krise, der viste svagheder ved den lovpligtige revision af ikke mindst virksomheder af offentlig interesse, f.eks. børsnoterede og finansielle virksomheder.

Europa-Parlamentet og Rådet vedtog den 16. april 2014 direktivet og forordningen. Både direktivet og forordningen finder anvendelse fra den 17. juni 2016.