



KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

Bruxelles, den 24.07.1996
KOM(96) 338 endelig udg.

GRØNBOG

DEN LOVPLIGTIGE REVISORS ROLLE, STILLING OG ANSVAR

I DEN EUROPÆISKE UNION

(forelagt af Kommissionen)

INDHOLDSFORTEGNELSE

	Afsnit
1 INDLEDNING	1.1-1.5
2 REGULERING AF LOVPLIGTIG REVISION PÅ EU-PLAN OG BEHOVET FOR EU-INITIATIVER	2-2.10
3 DEN LOVPLIGTIGE REVISORS ROLLE	
En definition af den lovpligtige revision	3.1-3.7
<i>Regnskabers nøjagtighed</i>	3.8-3.13
<i>Virksomhedens status som going concern/solvens</i>	3.14-3.21
<i>Bedrageri</i>	3.22-3.29
<i>Virksomhedens overholdelse af sine juridiske forpligtelser</i>	3.30-3.32
<i>Virksomhedens ansvarlighed i miljø- og samfundsspørgsmål</i>	3.33-3.35
<i>Prioriterede handlingsområder og mulige metoder</i>	3.36-3.38
Revisionsprotokollen	
<i>Revisionsprotokollens indhold</i>	3.39-3.43
<i>Prioriterede handlingsområder og mulige metoder</i>	3.44-3.46
4 DEN LOVPLIGTIGE REVISORS STILLING	
Den lovpligtige revisors kompetence	
<i>Kompetence i ottende direktiv</i>	4.1-4.4
<i>Prioriterede handlingsområder og mulige metoder</i>	4.5-4.6
Den lovpligtige revisors uafhængighed	
<i>Definition på uafhængighed</i>	4.7-4.15
<i>Prioriterede handlingsområder og mulige metoder</i>	4.16-4.17
Den lovpligtige revisors stilling i virksomheden	
<i>Den lovpligtige revision og virksomhedens ledelse</i>	4.18-4.26
<i>Prioriterede handlingsområder og mulige metoder</i>	4.27-4.28

Myndighedernes og erhvervssammenslutningernes rolle	
<i>Kvalitetskontrol</i>	4.29-4.33
<i>Prioriterede handlingsområder og mulige metoder</i>	4.34-4.36
5 REVISORENS CIVILRETLIGE ANSVAR	
<i>På vej mod begrænset ansvar?</i>	5.1-5.5
<i>Prioriterede handlingsområder og mulige metoder</i>	5.6-5.7
6 LOVPLIGTIG REVISION I SMÅ VIRKSOMHEDER	
<i>Revision i den lille virksomhed</i>	6.1-6.6
<i>Prioriterede handlingsområder og mulige metoder</i>	6.7
7 KONCERNREVISIONSORDNINGER	
<i>Lovpligtig revision i koncerner</i>	7.1-7.3
<i>Prioriterede handlingsområder og mulige metoder</i>	7.4
8 DEN FRIE ETABLERINGSRET OG FRIHEDEN TIL AT LEVERE TJENESTEYDELSER	8-8.2
<i>Enkeltpersoners frie etableringsret</i>	8.3-8.5
<i>og frihed til at tilbyde tjenesteydelser</i>	
<i>Revisionsselskabers frie etableringsret</i>	8.6-8.9
<i>og frihed til at tilbyde tjenesteydelser</i>	
<i>Prioriterede handlingsområder og mulige metoder</i>	8.10-8.13
9 KONKLUSION	9-9.5
Bibliografi	

1. INDLEDNING

- 1.1 Kravet om, at visse virksomheders årsregnskaber og konsoliderede regnskaber skal revideres af en fagligt kvalificeret person, der blev indført i hele EU ved revisionsdirektiverne, skal beskytte den almene interesse. Den sikkerhed, reviderede regnskaber giver, styrker tilliden hos alle parter, der er i berøring med en virksomheds forhold. Den øgede gennemsigtighed efter harmoniseringen af de finansielle oplysninger, virksomhederne offentliggør, blev sammen med disse oplysningers større pålidelighed efter en revision foretaget af en uafhængig og fagligt kvalificeret person betragtet som et væsentligt bidrag til gennemførelsen af det indre marked.
- 1.2 Den lovpligtige revisors rolle har i den senere tid været genstand for livlig debat på verdensplan. Som følge af især en række større konkurser er man begyndt at interesse sig for, hvordan den lovpligtige revision fungerer, og for revisorens uafhængighed. På EU-plan har det været vanskeligt at besvare disse spørgsmål, fordi reglerne om lovpligtig revision på EU-plan er ufuldstændige. EU har ikke nogen fælles holdning til den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar. Mangelen på en sådan fælles holdning har en negativ indflydelse på kvaliteten af revisionen og friheden til at etablere sig og yde tjenesteydelser på dette område.
- 1.3 På denne baggrund og efter opfordring fra revisorerhvervet mener Kommissionen, at tiden er inde til en omfattende drøftelse af omfanget af og behovet for yderligere initiativer på EU-plan på dette område. Efter Det Europæiske Råds møde i Birmingham er grønbogen blevet et af de foretrukne instrumenter til høring af medlemsstaterne og interesserede parter. Formålet med denne grønbog er at øge bevidstheden hos alle interesserede parter om de pågældende emner og at anmode om deres kommentarer.
- 1.4 Ved udarbejdelsen af dette dokument tog Kommissionen hensyn til forskellige undersøgelser på dette område på såvel nationalt som internationalt plan¹. Kommissionen har selv iværksat en undersøgelse af den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar, som blev udført af Maastricht Accounting and Auditing Research Center (MARC), for at danne sig et klart billede af, hvordan den lovpligtige revision behandles i medlemsstaternes lovgivning. Nogle af de emner, der tages op i dette dokument, og de indkomne kommentarer vil blive drøftet på en konference, Kommissionen afholder den 5. og 6. december 1996 om den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar.

¹ Se vedhæftede bibliografi

- 1.5 Efter en kort beskrivelse af de eksisterende regler for lovpligtig revision i EU og en mulig begrundelse af nye initiativer på EU-plan behandler dokumentet de vigtigste emner vedrørende den lovpligtige revisors rolle og position, hans ansvar, revision i små virksomheder, koncernrevisionsordninger og fri etableringsret og frihed til at tilbyde tjenesteydelser på revisionsområdet. Hvert kapitel afsluttes med et kort afsnit, der indeholder forslag til prioriterede handlingsområder samt til, hvordan man kan behandle disse emner på EU-plan. Ikke mindst i forbindelse hermed efterlyses kommentarer fra interesserede.

2. REGULERING AF LOVPLIGTIG REVISION PÅ EU-PLAN OG BEHOVET FOR EU-INITIATIVER

- 2.1 I henhold til Rådets fjerde direktiv (78/660/EØF) af 25. juli 1978 om årsregnskaberne for visse selskabsformer skal alle de selskaber, direktivet omfatter, have deres regnskaber revideret af en fagligt kvalificeret person. Den lovpligtige revisor skal desuden sørge for, at årsberetningen stemmer overens med årsregnskaberne for det pågældende år. Medlemsstaterne kan fritage små virksomheder, der er defineret i direktivet, fra forpligtelsen til revision af regnskaberne.
- 2.2 Rådets syvende direktiv (83/349/EØF) af 13. juni 1983 om konsoliderede regnskaber udvidede revisionskravet til alle foretagender, der udarbejder konsoliderede regnskaber på grundlag af direktivet. På lignende måde har Rådets direktiver 86/635/EØF af 18. december 1986 om bankers og andre penge- og finansieringsinstitutters årsregnskaber og konsoliderede regnskaber og 91/674/EØF af 19. december 1991 om forsikringsselskabers årsregnskaber og konsoliderede regnskaber indført krav om, at alle foretagender, der er omfattet af disse direktiver, skal have deres årsregnskaber og konsoliderede regnskaber revideret af en fagligt kvalificeret person.
- 2.3 Medlemsstaterne kan kun autorisere personer som revisorer, der opfylder betingelserne i Rådets ottende direktiv (84/253/EØF) af 10. april 1984 om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber. Betingelserne for autorisation er dels faglige kvalifikationer, dels personlig integritet og uafhængighed.
- 2.4 Mens ottende direktiv fastsætter mindstekrav til en lovpligtig revisors kvalifikationer, indeholder det ingen specifikke retningslinjer for kravet om uafhængighed. Da direktivet blev vedtaget, påpegede Kommissionen, at situationen var utilfredsstillende, og forbeholdt sig retten til at vende tilbage til dette emne på et senere tidspunkt. Det er endnu ikke sket. Samtidig er forslaget til femte direktiv om aktieselskabers struktur og deres organers beføjelser, som indeholder bestemmelser om udpegelse og afskedigelse af den lovpligtige revisor, revisionshonorarer, revisionsprotokoller og den lovpligtige revisors ansvar, endnu ikke færdigbehandlet af Rådet. Nogle af de berørte emner fastsættes der regler for på nationalt plan, mens revisorerhvervet i andre tilfælde selv laver normer. Det kan dog ikke undgås, at de behandles forskelligt, og ofte er der ingen lovgivningsmæssig opbakning.
- 2.5 Begrundelsen for EU's interesse i nye initiativer på dette område er det indre marked. De reviderede regnskaber for en virksomhed etableret i en medlemsstat bruges af tredjemænd i andre medlemsstater, f.eks. investorer, kreditorer og ansatte. Disse tredjemænd forventer med nogen ret en vis grad af sikkerhed og dækning af revisionen. Ligesom der har været pres for at standardisere disse aspekter af revisionen på nationalt plan, delvis af hensyn til markedskræfterne, er der ligeledes efterspørgsel efter nogen standardisering af disse aspekter af revisionen på europæisk plan. Det ville naturligvis være nødvendigt at sikre, at de udviklede standarder ajourføres i takt med ændringerne i forbindelse med udviklingen af informationssamfundet.
- 2.6 Der er også argumenter relateret til den frie bevægelighed for tjenesteydelser og den frie etableringsret. Flere undersøgelser, som Kommissionen har iværksat, navnlig

"Competition in European Accounting" (konkurrence i europæisk revision) fra 1992 og "The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor" (den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar) fra 1996, har vist, at der endnu ikke findes et europæisk marked for revision, og at der stadig er væsentlige forskelle mellem medlemsstaternes love og bestemmelser for lovpligtig revision.

- 2.7 Undersøgelsen fra 1992 konkluderer, at behovet for, at tjenesteyderen befinder sig samme sted som klienten, sammen med forskellige juridiske og faglige hindringer umuliggør grænseoverskridende aktiviteter. Foranstaltninger for at fremme harmoniseringen og den gensidige anerkendelse har i nogen grad haft held med at ændre denne situation markant. Undersøgelsen fra 1996 konkluderer, at hvis der skal være et europæisk marked for revision, er der behov for initiativer på EU-plan på to områder: fri etableringsret, især for revisionselskaber, og frihed til at tilbyde tjenesteydelser på revisionsområdet på den ene side og revisionens kvalitet på den anden. Rapporten konkluderer desuden, at forskelle i ansvarsordningerne i medlemsstaterne antagelig også vil få negativ indflydelse på samhandelen i EU med revisionstjenesteydelser.
- 2.8 Der blev givet udtryk for lignende bekymring i en oversigtsrapport fra Fédération des Experts-Comptables Européen (FEE) i februar 1996. I dette dokument anmoder revisorerhvervet Kommissionen om at se på en række områder af særlig betydning for dem, hvor de mener, der er behov for initiativer på EU-plan. Der er især tale om fri etableringsret for lovpligtige revisorer og frihed til at tilbyde revisionstjenesteydelser på tværs af landegrænserne samt professionelt ansvar.
- 2.9 Endelig risikerer mangelen på en harmoniseret opfattelse på EU-plan af den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar at blive et alvorligt handicap i de forhandlinger, der finder sted internationalt for at forbedre europæiske virksomheders adgang til det internationale kapitalmarked. Sidste år forelagde Kommissionen Rådet og Europa-Parlamentet en meddelelse om "Regnskabsharmonisering: En ny strategi vis-a-vis international harmonisering" (KOM(95) 508). I denne meddelelse præsenterede Kommissionen en ny strategi, der ville tillade europæiske aktører adgang til kapital på det internationale kapitalmarked uden at skulle opfylde forskellige krav om regnskabsaflæggelse. Kommissionen gav sin tilslutning til den internationale harmoniseringsproces under ledelse af International Accounting Standards Committee (IASC) sammen med International Organisation of Securities Commissions (IOSCO), der tog sigte på at fastsætte en kerne af regnskabsstandarder, der kan accepteres på kapitalmarkederne på verdensplan. Der bliver taget initiativer for at øge EU's indflydelse på den internationale harmoniseringsproces.

2.10 Der er imidlertid en betydelig risiko for, at de regnskaber og konsoliderede regnskaber, europæiske virksomheder har udarbejdet, ikke vil blive accepteret på de internationale kapitalmarkeder, medmindre de er revideret af en uafhængig og fagligt kvalificeret person i overensstemmelse med de regnskabsstandarder, der betragtes som generelt acceptable på verdensplan. International Auditing Practices Committee fra International Federation of Accountants (IFAC) har udviklet en række internationale revisionsstandarder. EU må tage stilling til, om man vil støtte disse standarder og i givet fald, hvordan og på hvilket grundlag den europæiske indflydelse på udviklingen af internationale revisionsstandarder kan øges.

3 DEN LOVPLIGTIGE REVISORS ROLLE

En definition af den lovpligtige revision

- 3.1 Selvom fjerde og syvende direktiv stiller krav om, at årsregnskaber og konsoliderede regnskaber skal revideres af en fagligt kvalificeret person, indeholder de ikke en definition af den lovpligtige revision. På lignende måde kræver direktiverne om bankers og forsikringsselskabers regnskaber en lovpligtig revision uden at definere, hvad det betyder.
- 3.2 I henhold til den definition, der er vedtaget af International Federation of Accountants (IFAC), er formålet med en revision at give revisoren mulighed for at udtale sig om, hvorvidt regnskaberne i alle væsentlige forhold er udarbejdet i overensstemmelse med en fastsat regnskabsnorm.
- 3.3 Talrige undersøgelser har vist, at der er betydelige forskelle mellem det, offentligheden forventer af en revision, og det, revisorerhvervet mener, en revisor skal foretage sig. Dette spænd mellem befolkningens og revisorerne egne forventninger, der derved opstår, er et stort problem for revisorerne, fordi jo større spændet er, jo mindre pålidelighed og prestige forbinder man med revisorerne arbejde. Det vedrører hele offentligheden, eftersom en velfungerende markedsøkonomi er meget afhængig af tilliden til reviderede regnskaber.
- 3.4 En definition af den lovpligtige revision skal tage hensyn til brugernes behov og forventninger, så længe de er rimelige, samt den lovpligtige revisors evne til at opfylde disse behov og forventninger.
- 3.5 Behovene og forventningerne kan betragtes som rimelige:
 - hvis opgaverne er påbudt ved lov
 - hvis der er klienter, der er villige til at betale for ydelsen (dvs. der er en faktisk efterspørgsel)
 - hvis der findes en lovpligtig revisor, der er villig til at yde tjenesteydelsen (til en pris, der især står i forhold til hans kompetence, opgavens vanskelighed, antallet af timer og risikoen), og som er kompetent til at gøre det.
- 3.6 Hvad de lovpligtige revisorer kan tilbyde, afhænger ikke blot af, hvad klienterne er villige til at betale for, men også af revisorens tekniske færdigheder og holdning til risici. Nogle af de krav, der stilles til revisorer, kan være urimelige, når revisorerne ikke kan forventes at have de færdigheder, der kræves for at udføre opgaven.
- 3.7 Offentligheden forventer, at den lovpligtige revisor skal beskytte aktionærers, kreditorers (f.eks. leverandører, banker og kreditinstitutter), pensionisters, arbejdstageres og den brede offentligheds interesser ved at give dem sikkerhed for:
 - regnskabernes nøjagtighed
 - virksomhedens status som going concern/solvens

- at der ikke er begået bedrageri
- at virksomheden har overholdt sine retlige forpligtelser
- at virksomheden har handlet ansvarligt i miljø- og samfundsspørgsmål.

Det vil være nyttigt at foretage en kort vurdering af rimeligheden af disse forventninger.

Regnskabers nøjagtighed

- 3.8 Det synes at være en almindeligt udbredt opfattelse blandt regnskabsbrugere, at en blank revisionspåtegning garanterer, at regnskabet er fuldstændig nøjagtigt.
- 3.9 Denne forventning bygger på to forkerte antagelser. Den første er, at det er muligt at udarbejde "nøjagtige" regnskaber, og den anden, at regnskabet er revisorens ansvar.
- 3.10 Hvad angår den første forkerte antagelse, er der almindelig enighed blandt regnskabskyndige om, at regnskaber ikke kan være "nøjagtige" i den betydning, at kun ét sæt tal giver et korrekt udtryk for resultaterne af virksomhedens transaktioner og dens finansielle situation. De valgmuligheder ved regnskabsbehandlingen af komplekse forretningstransaktioner, der foreligger, og den usikkerhed, der ligger i ledelsens beslutningstagning, maner ethvert forsøg på at udvikle et sæt regnskaber, som alle kyndige iagttagere ville betragte som "nøjagtige", i jorden.
- 3.11 På EU-plan er den retlige erkendelse af, at ingen regnskaber som de eneste kan være "rigtige", afspejlet i kravet om, at årsregnskaber og konsoliderede regnskaber skal give et retvisende billede, som det fremgår af regnskabsdirektiverne. Styrken ved kravet om, at de skal være retvisende, der er et underliggende princip i regnskabsdirektiverne, er, at det tager højde for, at mange regnskabstal uvægerligt får karakter af en dom.
- 3.12 Revisorerne er ofte blevet kritiseret for ikke at slå hårdt nok ned på regnskaber, der lever op til reglerne på en "kreativ" måde. Når regnskabet efter revisorens mening er misvisende som følge af bestyrelsens regnskabsmæssige valg og praksis for offentliggørelse, kræver retningslinjerne for revision, at revisoren skal give udtryk for sin begrundede opfattelse med angivelse af alle de faktorer, der giver anledning til uenighed, konsekvenserne for regnskaberne og om muligt en kvantitativ vurdering af disse konsekvenser. Endvidere siger retningslinjerne, at hvis revisoren mener, at følgerne af uenigheden er så alvorlige eller gennemgående, at de samlede regnskaber er vildledende, skal han afvise at godkende regnskaberne.

3.13 Den anden forkerte antagelse er, at det er den lovpligtige revisor, der udarbejder regnskaberne og er ansvarlig for dem. På dette punkt er der ingen tvivl om, at det er bestyrelsen og ikke den lovpligtige revisor, der har ansvaret for at godkende regnskaber (udarbejdet af ledelsen), der giver et retvisende billede. Det er bestyrelsen og ikke den lovpligtige revisor, der fastlægger regnskabsbehandlingen og den praksis for offentliggørelse, der er anvendt i regnskaberne. Bestyrelsen har bedst kendskab til virksomhedens forhold, kan bedst føre dens optegnelser og forberede dens regnskaber. Revisorer bør være uafhængige af og adskilt fra deres klienters ledelse og tilsynsråd. Deres opgave forekommer dermed ret specifik. De skal give udtryk for, om regnskaberne efter deres opfattelse er udarbejdet i henhold til loven, og om de giver et retvisende billede.

Virksomhedens status som going concern/solvens

3.14 Flere undersøgelser har vist, at en stor del af offentligheden forventer, at den lovpligtige revisors beretning er en garanti for, at en virksomhed er finansielt sund.

3.15 Årsregnskaber udarbejdes på grundlag af en formodning om, at virksomheden vil fortsætte som going concern. Bestyrelsen må kun anlægge en sådan formodning, hvis den er overbevist om, at det faktisk er tilfældet. (I modsat fald gælder der andre regnskabsregler). Nogle lande overvejer et krav til bestyrelsen om specifikt at udtale sig om virksomhedens evne til at fortsætte som going concern og tage de nødvendige skridt for at sikre, at en sådan udtalelse er velfunderet.

3.16 Revisorer er forpligtet til at være opmærksom på faktorer, der kan forøge virksomhedens finansielle styrke eller udtømme dens ressourcer, der således giver dem mulighed for at vurdere, om grundlaget for at fortsætte som going concern er til stede. De bør advare bestyrelsen eller tilsynsrådet, så snart de får kendskab til forhold, der kan true dette grundlag. Accept af grundlaget for at fortsætte som going concern antyder, at virksomheden er solvent, dvs. at den på opgørelsesdatoen var i stand til at dække alle sine passiver fuldt ud, hvis de forfaldt. Brugere forventer, at revisionsprotokollen indeholder revisorens udtalelse om virksomhedens solvens, når grundlaget for at fortsætte som going concern accepteres.

3.17 At stille dette krav til revisoren fritager ikke bestyrelsen for det ansvar, den har i henhold til selskabsretten, for at afgøre, om en virksomhed er solvent, og det er heller ikke en formildende omstændighed, hvis den fortsætter aktiviteterne i en insolvent virksomhed. Bestyrelsens ansvar er kontinuerligt, mens revisorens opfattelse tager udgangspunkt i situationen på en bestemt dato.

3.18 Revisorer skal være forsigtige med offentligt at omtale de bekymringer, de måtte have. En virksomheds fortsatte eksistens kan afhænge af, at resten af verden ikke ved, at der kan være tvivl om dens fortsættelse som going concern. Hvis revisorerne f.eks. rapporterer, at en virksomhed kun vil fortsætte som going concern, hvis banken bliver ved med at forny lånene, og leverandørerne fortsat giver den normale henstand, kan det føre til, at banken insisterer på øjeblikkelig tilbagebetaling og leverandørerne på kontant ved levering.

- 3.19 På den anden side ville nogle virksomheder stadig eksistere og aktionærernes og kreditorernes penge ville være blevet reddet, hvis problemerne var kommet frem tidligere. Der er eksempler på virksomheder, der er i stand til at fortsætte, selv om alle ved, at de har likviditetsproblemer, og man overvejer en finansiel omstrukturering. Visse sammenlignende undersøgelser har faktisk vist, at en gruppe virksomheder, der vurderedes til at kunne fortsætte som going concern, og en anden gruppe, der ikke kunne opnå dette prædikat, havde samme overlevelsrate.
- 3.20 Nogle medlemsstater har fastsat specifikke procedurer, som bestyrelser og revisorer skal følge, når der stilles spørgsmål ved, om en virksomhed kan fortsætte som going concern². Der er udarbejdet forskellige rapporter om virksomhedsledelse, der fokuserer herpå, og nogle foreslår, at bestyrelsen skal give revisorerne en erklæring, der bekræfter, at virksomheden efter deres opfattelse vil fortsætte som going concern i de næste 12 måneder, efter at bestyrelsen har godkendt regnskaberne. Bestyrelsen skal give revisorerne bevismateriale for, at det forholder sig sådan. Det er så revisorernes ansvar at følge procedurer, der er specielt udarbejdet til at efterprøve bestyrelsens opfattelse af, at virksomheden kan fortsætte som going concern. Cadbury-rapporten³ og Vienot-rapporten³ foreslår, at direktørerne selv skal sikre sig, at vurderingen af, at virksomheden kan fortsætte som going concern, er rimelig, og derefter aflægge beretning til aktionærerne. Revisorerne skal være forpligtede til at efterprøve bestyrelsens opfattelse af, at virksomheden fortsat vil være en going concern, og give deres mening herom til kende.
- 3.21 Selv om hverken bestyrelsen eller de lovpligtige revisorer kan garantere, at virksomheden fortsat vil være finansielt sund, forekommer det rimeligt at forvente, at bestyrelsen offentligt giver udtryk for, om der efter deres opfattelse på det marked, hvor virksomheden opererer og forventer at operere, fortsat er ressourcer nok til, at den kan forblive en going concern i mindst 12 måneder efter den dato, hvor bestyrelsen godkender regnskaberne. Lige så rimeligt er det at forvente, at revisorerne følger procedurer, der skal efterprøve bestyrelsens erklærede vurdering, og aflægger offentlig beretning om resultaterne heraf.

Bedrageri

- 3.22 Revision er traditionelt blevet forbundet med opdagelse af bedrageri. En undersøgelse foretaget i Det Forenede Kongerige i 1989 viste, at 75% af befolkningen, herunder de fleste mennesker med viden om finansielle forhold, mener, at det er den lovpligtige revisors ansvar at opdage bedrageri af enhver form. Af den samme undersøgelse fremgik det, at 61% af befolkningen mener, at det er revisorens ansvar aktivt at lede efter bedrageri.

2 Disse procedurer går ud over det, der i øjeblikket kræves i henhold til artikel 17, stk. 1, i Rådets andet direktiv (77/91/EØF) af 13.12.1976, der siger at "I tilfælde af betydelige tab på den tegnede kapital skal generalforsamlingen indkaldes ... for at undersøge, om selskabet skal opløses, eller om andre foranstaltninger skal træffes".

3 Se vedhæftede bibliografi.

3.23 Indtil for nylig var revisorerne standardsvar at sige, at deres vigtigste rolle ikke er at forhindre eller opdage bedrageri, og at det under alle omstændigheder er umuligt. Først i 1980'erne begyndte man i lovgivningen i nogle medlemsstater eksplicit at omtale indberetning /opdagelse af bedrageri som et mål med revisionen. Siden da er regeringerne blevet meget optaget af lov og orden, skrivebordskriminalitet og investorbeskyttelse efter en række meget omtalte sager, der fik stor presseomtale i flere medlemsstater.

3.24 Myndighederne i flere medlemsstater har udstedt retningslinjer for revision, der vedrører den lovpligtige revisors ansvar med hensyn til bedrageri, andre uregelmæssigheder og fejl. Retningslinjerne redegør for henholdsvis ledelsens og revisorens ansvar. Ledelsen har hovedansvaret for opdagelse af bedrageri, andre uregelmæssigheder og fejl. Dette ansvar opfattes som en del af ledelsens rolle som tilsynsmyndighed. Det er revisorens ansvar at planlægge, udføre og vurdere sin revision, så han med al rimelighed kan forvente at opdage væsentlige fejlposter i regnskaberne, hvad enten de skyldes bedrageri, andre uregelmæssigheder eller fejl.

3.25 I retningslinjerne anbefales det, at revisoren, hvis han under revisionen begynder at få mistanke om bedrageri, skal forpligtes til at fortsætte sin undersøgelse, indtil hans mistanke enten af- eller bekræftes. I nogle medlemsstater anbefales det, at revisoren straks skal anmelde enhver form for bedrageri, han opdager under revisionen, til den øverste ledelse, selv hvis bedrageriet ikke er af væsentlig betydning for virksomhedens regnskaber. Det eneste tilfælde, hvor revisoren ikke skal foretage en sådan anmeldelse, er, når han mistænker den øverste ledelse for at være involveret i bedrageriet. I nogle medlemsstater skal lovpligtige revisorer indgive anmeldelse til justitsministeriet.

3.26 I nogle retningslinjer for revision hedder det, at revisoren kan få brug for juridisk vejledning, inden han tager stilling til, om sagen skal anmeldes til rette myndighed i almenvellets interesse. Problemet for revisorerne er, at de normalt skal træffe en afgørelse på baggrund af deres mistanke om bedrageri og ikke kendsgerninger. Hvis de anmelder deres mistanke til tredjemand og derefter ikke er i stand til at forelægge klart bevis på bedrageri, kan de eventuelt retsforfølges.

3.27 I den finansielle sektor er revisorers ansvar i denne forbindelse blevet afklaret i de fleste medlemsstater gennem lovgivning, der fritager revisorerne fra deres tavshedspligt over for deres klienter og giver dem ret, men ikke forpligtigelse, til at aflægge beretning til myndighederne.

Dette er nu specifikt omhandlet i Rådets direktiv 95/26/EF af 29. juni 1995, hvis artikel 5, stk. 1, siger, at en finansiell virksomheds lovpligtige revisor "har pligt til straks at foretage indberetning til de kompetente myndigheder om ethvert forhold eller enhver beslutning vedrørende denne virksomhed, som vedkommende har fået kendskab til under udførelsen af sit hverv, og som kan

- udgøre en materiel overtrædelse af de love eller administrative bestemmelser, der omhandler betingelserne for meddelelse af tilladelse, eller som specielt omhandler udøvelsen af finansielle virksomheders aktiviteter, eller
- skade den finansielle virksomheds fortsatte drift, eller

- medføre nægtelse af revisionspåtegning eller fremsættelse af forbehold".

I direktivets artikel 5, stk. 2, hedder der endvidere: "Det forhold, at de personer, der er autoriseret i henhold til direktiv 84/253/EØF (den lovpligtige revisor), i god tro videregiver oplysninger til de kompetente myndigheder om forhold eller beslutninger som omhandlet i stk. 1, betragtes ikke som brud på den tavshedspligt, som gælder i henhold til kontrakt eller love eller administrative bestemmelser, og påfører ikke de pågældende personer nogen form for ansvar."

Dette direktiv skal gennemføres i alle medlemsstater inden juli 1996.

- 3.28 Hvis bedrageriet er omfattende, skal den lovpligtige revisor sikre sig, at regnskaberne afspejler virkningen af bedrageriet, og at alle de nødvendige detaljer anføres. Hvis revisoren er overbevist om, at regnskaberne giver et retvisende billede, er det ikke nødvendigt at tage forbehold i revisionsprotokollen. Hvis bedrageriet ikke er omfattende i forhold til regnskaberne, er det bestyrelsens ansvar at afgøre, om det er nødvendigt at offentliggøre det. Eftersom uopdaget bedrageri vil medføre, at regnskaberne ikke giver et retvisende billede af virksomhedens aktiviteter, synes revisorerne at have en forpligtelse til at tage de skridt, de finder nødvendige for at afsløre omfattende bedrageri, hvis deres opfattelse skal have nogen værdi.
- 3.29 Offentligheden forventer, at mulighederne for at begå bedrageri mindskes mest muligt. Det forekommer at være rimeligt at forvente, at bestyrelsen tager ansvaret for at oprette og vedligeholde systemer til intern kontrol, der blandt andet minimerer mulighederne for at begå bedrageri og maksimerer sandsynligheden af, at alle sådanne tilfælde af bedrageri opdages hurtigt. Det synes desuden rimeligt at forvente, at den lovpligtige revisor i revisionsprotokollen bekræfter, at der findes sådanne systemer til intern kontrol, og gør opmærksom på, om de ser ud til at være velegnede til formålet. På samme måde forekommer det rimeligt at forvente, at revisoren støtter bestyrelsen i dens forsøg på at forebygge og opdage bedrageri ved at underrette bestyrelsen om enhver svaghed, han finder i de interne kontrolsystemer, og enhver mistanke om bedrageri.

Virksomhedens overholdelse af sine juridiske forpligtelser

- 3.30 Der synes at være almindelig enighed om, at revisoren er forpligtet til at opdage overtrædelse af selskabsretten eller lovbestemmelser, der specifikt vedrører selskabsret. Revisoren kan imidlertid ikke forventes at aflægge beretning om forhold, der går ud over hans kompetence eller ekspertise, især ikke med vore dages komplekse retsforhold.
- 3.31 Bestyrelsen bør tage ansvaret for at indføre og vedligeholde systemer til intern kontrol, der blandt andet minimerer mulighederne for at begå ulovlige handlinger og maksimerer sandsynligheden af, at alle sådanne ulovlige handlinger opdages hurtigt. Det synes desuden rimeligt at forvente, at den lovpligtige revisor i revisionsprotokollen bekræfter, at der findes sådanne systemer til intern kontrol, og gør opmærksom på, om de ser ud til at være velegnede til formålet.

- 3.32 Desuden skal bestyrelsen som led i sit ansvar for udarbejdelsen af regnskaber, der giver et retvisende billede, sikre sig, at regnskaberne afspejler de finansielle implikationer af de ulovlige handlinger, der er blevet opdaget, hvis disse implikationer skønnes at være af betydning. Den lovpligtige revisor skal for at opfylde sin forpligtelse til at give udtryk for, om regnskaberne giver et retvisende billede, bekræfte, at de afspejler de finansielle implikationer af sådanne ulovlige handlinger.

Virksomhedens ansvarlighed i miljø- og samfundsspørgsmål

- 3.33 I de senere år har der været rejst krav om, at virksomhedernes sociale adfærd blev revideret, især med hensyn til respekt for det fysiske miljø, men også hvad angår beskæftigelsespraksis, sikkerheden under transaktioner, handelssanktioner, produktudviklingspolitik og andre emner, der vedrører den brede offentlighed og specifikke interessegrupper.
- 3.34 Uden at tage stilling til berettigelsen af denne eller disse former for revision kan man spørge, om den lovpligtige revisor har de rigtige kvalifikationer og den fornødne erfaring til at udføre dette arbejde, eller om det skulle holdes adskilt fra den lovpligtige revision og udføres af eksperter på de(t) pågældende område(r).
- 3.35 Selv om det ville være urimeligt at forvente, at den lovpligtige revisor skulle fælde dom over emner uden for sin kompetence og ekspertise, kunne man argumentere for, at revisorer skulle acceptere, at deres ansvarsområder må forventes at øges i takt med befolkningens forventninger. Hvis revisoren får den fornødne tid, og man når til bred enighed om, hvad man kan forvente, kan han skaffe sig den fornødne ekspertise på områder, der går ud over egentlig regnskabsmæssig revision.

Prioriterede handlingsområder og mulige metoder

- 3.36 Den manglende definition på lovpligtig revision i EU betyder uheldigvis, at forventningerne ikke opfyldes. Der synes at være behov for en fælles holdning til den lovpligtige revision, der tager højde for den seneste udvikling på internationalt plan. Hvis revisionen skal øge tilliden til det offentliggjorte regnskab, skal brugerne vide, hvilken sikkerhed revisionspåtegningen giver. I denne forbindelse bør revisorens rolle i forbindelse med virksomhedens status som going concern og revisorens initiativer i tilfælde af bedrageri og andre ulovlige handlinger tillægges særlig vigtighed.
- 3.37 Det skal endvidere overvejes, i hvilken grad de eksisterende internationale revisionsstandarder kan bruges som udgangspunkt for en fælles definition på den lovpligtige revision. Der skal dog også tages fuldt hensyn til enhver særegenhed, der adskiller europæisk praksis fra international.
- 3.38 For at blive effektiv skal den fælles definition indgå i regelsættene i alle medlemsstater. Det bør overvejes, om der er behov for et direktiv for at opnå dette resultat, eller om en henstilling er tilstrækkelig. I begge tilfælde skal der sørges for den fornødne fleksibilitet, så ethvert retligt krav, der stilles til revisorer, let kan tilpasses det stadigt omskiftelige miljø, de arbejder i.

Revisionsprotokollen

Revisionsprotokollens indhold

- 3.39 Revisionsprotokollen er det medium, hvorigennem den lovpligtige revisor kommunikerer med aktionærer, kreditorer, arbejdstagere og den brede offentlighed. Den er resultatet af revisionen. Normalt skelner man mellem den lange og den korte revisionsprotokol. Den lange revisionsprotokol er rettet til ledelsen og er normalt ikke offentligt tilgængelig.
- 3.40 Selv om der ikke er fastsat regler for revisionsprotokollen i regnskabsdirektiverne, er det i selskabsretten i de fleste medlemsstater specificeret, hvad der skal medtages i den revisionsprotokol, der offentliggøres. Faglige sammenslutninger i alle medlemsstater har udarbejdet standardudgaver af offentliggjorte revisionsprotokoller. Imidlertid har kun tre medlemsstater gjort det obligatorisk at bruge disse standardudgaver.
- 3.41 Generelt indeholder en revisionsprotokol til årsregnskaberne i medlemsstaterne følgende oplysninger:
- om revisoren har modtaget alle de oplysninger og forklaringer, der efter hans bedste overbevisning er nødvendige for at udføre revisionen
 - om virksomheden efter hans opfattelse har ført ordentlige regnskaber og optegnelser
 - om årsberetningen stemmer overens med årsregnskabet
 - om årsregnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver, økonomiske situation og overskud eller tab
 - om årsregnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med selskabsrettens bestemmelser
 - om revisionen blev udført i overensstemmelse med revisionsnormerne.
- 3.42 Ser man på revisionsprotokollerne fra de største børsnoterede virksomheder i medlemsstaterne, kan man sige, at de i deres nuværende form kun hjælper brugerne ved at oplyse, at der ikke er taget forbehold for regnskaberne. De hjælper ikke brugerne med at forstå, hvad revisorerne, der er udpeget af aktionærerne og rapporterer til dem, faktisk foretager sig for det revisionshonorar, de får udbetalt. Uden disse oplysninger er det svært at se, hvordan investorer og andre brugere kan drage en nogenlunde sikker konklusion om, hvor stor vægt de kan tillægge revisorens udtalelse.
- 3.43 Der synes at være almindelig enighed om, at der skal afgives flere oplysninger om omfanget og arten af det arbejde, revisionsprotokollen er baseret på. Brugere opfatter meget ofte revisionsprotokollen som en forsikring eller et blåstempel for deres beslutning. Revisionsprotokollen skal tydeligt gøre rede for revisorens ansvar for at rapportere om regnskaberne.
- 3.44 I den senere tid har undersøgelser vist, at harmoniseringen af formen af og sprogbrugen i revisionsprotokoller er taget til i de sidste ti år. Dette skyldes i vid

udstrækning en udbredt og gennemført overtagelse af de internationale revisionsstandarder. Der er dog stadig forskelle mellem medlemsstaterne med hensyn til den gennemsnitlige korte lovpligtige revisionsprotokols sprogbrug og dækning. Disse forskelle har betydning for det indre marked i den udstrækning, de mindsker brugbarheden af protokoller fra andre medlemsstater. Når der er foretaget lignende revisionsarbejde, skal det principielt oplyses tydeligt gennem en lignende sprogbrug i revisionsprotokollen.

Prioriterede handlingsområder og mulige metoder

- 3.45 Når man er nået til enighed om en definition på den lovpligtige revision, skulle det blive lettere at blive enige om mindstekravene til revisionsprotokollens indhold. Eftersom revisionsprotokollen er det medium, hvorigennem den lovpligtige revisor kommunikerer med aktionærer, kreditorer, ansatte og den brede offentlighed, synes det at være ønskværdigt, at der anvendes en lignende sprogbrug i revisionsprotokoller i hele EU.
- 3.46 I flere medlemsstater er sprogbrugen i revisionsprotokollen tilpasset den sprogbrug, der er udviklet af International Federation of Accountants. Det bør overvejes, i hvilken grad den også kunne danne udgangspunkt for en fælles definition på EU-plan. Der skulle imidlertid tages behørigt hensyn til alle de særegenheder, der adskiller det europæiske miljø fra det internationale. For ikke at øge spændet mellem forventningerne og virkeligheden bør revisionsprotokollen indeholde flere oplysninger om, hvad revisoren faktisk har foretaget sig, hvilke faglige standarder han har brugt ved udførelsen af opgaven, og om virksomhedens finansielle oplysninger stemmer overens med de retlige bestemmelser og andre forskrifter. Der skal desuden gøres tydeligt rede for eventuelle forbehold fra revisorens side.
- 3.47 Den fælles definitionen på den lovpligtige revision synes at skulle bakkes op af lovgivningen i medlemsstaterne. Det kan overvejes, om der skal anvendes bindende lovgivning (dvs. et direktiv) på EU-plan, eller om en henstilling fra Kommissionen er tilstrækkelig. Under alle omstændigheder skal fleksibiliteten sikres, så ethvert retligt krav, der stilles til revisorer, let kan tilpasses det stadigt omskiftelige miljø, de arbejder i.

4 DEN LOVPLIGTIGE REVISORS STILLING

Den lovpligtige revisors kompetence

Kompetence i ottende direktiv

- 4.1 Der kan ikke være tvivl om, at de krav, der stilles til en lovpligtig revisor, betyder, at der skal være tale om en fagligt velkvalificeret person. Derfor har ottende direktiv af 10. april 1984 om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber, sat den lovpligtige revisors kompetence meget højt.
- 4.2 Man kan imidlertid ikke ignorere forskelle i medlemsstaternes uddannelsessystemer. Disse forskelle voldte problemer, da man ved gennemførelsen af direktivet gjorde et forsøg på at sammenligne det nationale uddannelsesniveau i medlemsstaterne. Som følge heraf har revisorerhvervet i Europa understreget behovet for, at fagfolk, der vil tilbyde grænseoverskridende tjenesteydelser, får autorisation i værtslandet.
- 4.3 Selv om ottende direktiv har medført en vis harmonisering på dette område, er der stadig store forskelle. Der er i øjeblikket ingen enighed om indholdet af de forskellige fag, der er angivet i artikel 6 i ottende direktiv, og som er en del af eksamenen i teoretisk viden. Den manglende fælles forståelse blev tydelig, da de nye medlemsstater tiltrådte EU, og de central- og østeuropæiske lande bad om teknisk bistand til iværksættelse af uddannelsesprogrammer for revisorer.
- 4.4 Udviklingen af informationsteknologien må forventes at få stor betydning for revisorfunktionen. Den ses undertiden som en trussel mod revisorer på grund af den stigende betydning af offentliggjorte regnskaber for investorer, der måske kan få finansielle oplysninger permanent ad anden vej. Den kan imidlertid også åbne nye muligheder i form af nye attesteringsfunktioner i forbindelse med de nye informationsstrømme, -systemer og -typer, som rapporteringsorganer vil forsyne brugerne med i takt med informationstidsalderens udvikling. Dette må få betydning for de uddannelsesmæssige krav, der nu indgår i ottende direktiv, og som blev indført under hensyntagen til revision i et andet teknologisk miljø. Blandt andet af denne grund kan det blive nødvendigt at tilpasse eller afklare artikel 6 i ottende direktiv.

Prioriterede handlingsområder og mulige metoder

- 4.5 Det er beklageligt, at hverken revisorerhvervet eller den akademiske verden har taget konkrete skridt til at afklare de kompetencekrav, der er anført i ottende direktiv. Fastsættelse af pensum for uddannelse af revisorer bør i første række være forbeholdt dem, der er direkte involveret i uddannelsen. Mere harmonisering på dette område ville afgjort lette anvendelsen af direktiverne om gensidig anerkendelse (se også afsnit 8). I denne forbindelse bør det være en selvfølge, at uddannelsen skal forberede revisorerne til at drive virksomhed i det indre marked. Et sådant initiativ på europæisk plan kunne f.eks. indgå i Fællesskabets nye handlingsprogram SOCRATES, navnlig kapitel I, ERASMUS, aktion 1.B om samarbejdsprojekter mellem universiteterne om emner af fælles interesse (tematiske net), der fungerer som tænketank for repræsentanter for den socioøkonomiske og akademiske verden inden for specifikke fagområder, også i tredjelande, der deltager i programmerne.
- 4.6 En ajourføring af listen af fag i artikel 6 i ottende direktiv vil kræve en ændring af direktivet. Hvis og når man finder, at tiden er inde hertil, bør man overveje at indføre en procedure, der vil gøre det muligt at foretage nye ændringer fremover uden at skulle gennem hele den lovgivningsmæssige procedure.

Den lovpligtige revisors uafhængighed

Definition på uafhængighed

- 4.7 I henhold til ottende direktiv skal den lovpligtige revisor være uafhængig. Da direktivet blev vedtaget, var det ikke muligt at nå til enighed om en fælles definition på uafhængighed. Derfor har medlemsstaterne behandlet dette emne forskelligt.
- 4.8 Som FEE påpeger⁴, er uafhængighed den vigtigste måde, hvorpå den lovpligtige revisor viser, at han kan udføre sit hverv objektivt. Når vi taler om uafhængighed, er det nødvendigt at skelne mellem uafhængig tankegang, dvs. en tankegang, der tager hensyn til alle betragtninger, som er relevante for den pågældende opgave, og uafhængig fremtræden, dvs. undgåelse af alle kendsgerninger og omstændigheder, der er så vigtige, at en velunderrettet tredjemand ville stille spørgsmålstejn ved den lovpligtige revisors objektivitet.
- 4.9 I de senere år har der været kritiske røster fremme over de trusler, der er opstået for revisorers uafhængighed. Flere undersøgelser har vist, at virksomhederne i stigende grad er villige til at rejse indvindinger imod revisorerne, søge flere forskellige udtalelser, søge juridisk bistand om revisorernes holdning og at skifte revisorer. Nogle rapporter har konkluderet, at på grund af konkurrencen ville det være idealistisk at formode, at alle revisorer altid er sig ubevidst, at de kan miste klienter. Det er blevet kritiseret, at professionalismen i revisionen er mindsket på bekostning af en mere forretningsmæssig holdning.

⁴ Se vedhæftede bibliografi.

- 4.10 Desuden er det blevet mere almindeligt at udbyde revision i licitation. Hovedformålet med at søge konkurrencedygtige bud er at få revisorernes arbejdskraft så billigt som muligt. Det antydes undertiden, at ledelsen bruger licitation for at lægge pres på de hidtidige revisorer, navnlig i tilfælde af uenighed.
- 4.11 Den tiltagende konkurrence om at tilbyde revision, især i store prestigefyldte virksomheder, er også foruroligende. Der er ingen tvivl om, at konkurrencen undertiden fører til lavpristilbud og måske endda tilbud til dumpingpris. Licitationsproceduren, der sikrer gennemsigtighed og konkurrence, må ikke føre til, at revisorer tilbydes et honorar, der ikke gør det muligt for dem at udføre deres arbejde i overensstemmelse med de faglige standarder⁵. Nogle iagttagere drager den konklusion, at de tilbudsgivere, der får kontrakten, forventer at holde sig skadesløse ved at indkræve det beløb, de har sat til, for revisionstjenesteydelser uden licitation. Dette rejser et andet problem i forbindelse med revisionstjenesteydelser uden licitation.
- 4.12 Man har drøftet meget, om en revisor bør tilbyde sine revisionsklienter andre tjenesteydelser. Det er blevet fremført, at når en revisor yder sine klienter andre tjenesteydelser, må man formode, at han får en bedre forståelse af klientens virksomhed og transaktioner og derfor kan foretage en bedre revision. Det er også blevet fremhævet, at der ikke er noget, der tyder på, at omfanget af honorarer for andre ydelser end revision i forhold til revisionshonorarer truer objektiviteten. Ikke desto mindre er der lige så mange, der mener, at udbud af en bred vifte af tjenesteydelser til en eksisterende revisionsklient kan skade objektiviteten under revisionen. Der er behov for sikkerhedsforanstaltninger for at fjerne denne bekymring.
- 4.13 Sådanne sikkerhedsforanstaltninger kunne bestå i at begrænse de øvrige tjenesteydelser til områder, der af natur og kvalitet er forenelige med revisorens professionelle image, og som ikke kan forventes at påvirke hans objektivitet, eller i at stille krav om, at honoraret for både revisionen og de øvrige tjenesteydelser skal offentliggøres. En løsning, der består i at forhindre revisoren i at tilbyde sine revisionsklienter enhver anden form for tjenesteydelse, ville afgjort løse problemet med uafhængig fremtræden. Imidlertid viser erfaringerne, at denne løsning ikke altid er et brugbart alternativ, da den er for let at omgå ved at lade et datterselskab eller et associeret selskab yde tjenesteydelser.
- 4.14 Under alle omstændigheder skal revisoren sikre, at han og hans firma ikke er involveret i ledelse eller beslutningstagning i klientens virksomhed. Revisoren må ikke tage del i udarbejdelsen af klientens regnskaber, tage del i værdiansættelse af aktiver eller passiver med henblik på opførelse i regnskaberne, handle på klientens vegne ved bilæggelse af en retstvst, der kan have betydelig indflydelse på regnskaberne, eller yde tjenesteydelser, der kan have direkte indvirkning på den øverste ledelse, f.eks. rekruttering af ledelsen.

⁵ I forbindelse med offentlige udbud har Rådet vedtaget et sæt regler, der sikrer gennemsigtighed ved konkurrence om tildeling af offentlige kontrakter. Disse regler gælder også for revision. Se direktiverne 92/50/EØF og 93/38/EØF, bilag I A, kategori 9.

- 4.15 Nogle iagttagere finder det foruroligende, at en virksomhed beholder de samme revisorer gennem lang tid. Argumentet er, at det kan føre til for nært og hyggeligt et forhold til ledelsen, hvor revisorerne bliver for imødekommende over for ledelsens ønsker. Man har drøftet meget, om den lovpligtige revision skulle foretages efter en tvungen rotationsordning. Argumenterne for en sådan ordning er ikke udslagsgivende. I denne forbindelse er det vigtigt at bemærke, at en af de to medlemsstater, der havde en ordning med obligatorisk rotation, for nylig har afskaffet den. En løsning, der kunne styrke revisorens image som uafhængig uden ulemperne i form af forringet effektivitet og kvalitet ved selskabsrotation, kunne være en rotation af partnere i det samme revisionsselskab.

Prioriterede handlingsområder og mulige metoder

- 4.16 Uafhængighed er af stor betydning. På grund af forskellige traditioner og erfaringer behandles dette emne forskelligt i medlemsstaterne. Det er ikke sandsynligt, at man på kort sigt vil nå til enighed på EU-plan om en fælles definition på de forskellige emner i forbindelse med en revisors uafhængighed. Vedtagelse af et sæt regler for uafhængighed skaber ikke i sig selv uafhængighed i praksis. Enighed om en fælles kerne af væsentlige principper i alle medlemsstater ville imidlertid være et vigtigt skridt hen imod oprettelse af et indre marked for revisionstjenester. Disse principper kunne erhvervet fastlægge på EU-plan.
- 4.17 Det bør overvejes, hvilket instrument er bedst egnet til at sikre, at en aftale på EU-plan overholdes i praksis.

Den lovpligtige revisors stilling i virksomheden

Den lovpligtige revision og virksomhedens ledelse

- 4.18 Den lovpligtige revision er en afgørende del af virksomhedens ledelsessystem. For at sætte den lovpligtige revision i rette perspektiv må man skelne mellem virksomhedens forskellige organers rolle i forbindelse med regnskaberne. Mens bestyrelsen er ansvarlig for udarbejdelsen af regnskaberne, er det den lovpligtige revisors rolle at aflægge beretning til aktionærene om de regnskaber, bestyrelsen har forelagt ham. Derved handler den lovpligtige revisor i aktionærernes interesse, da de har del i virksomhedens finanser. Desuden giver hans beretning de finansielle oplysninger, tredjemand bruger, større troværdighed.
- 4.19 Eftersom aktionærene har den mest direkte interesse i udfaldet af den lovpligtige revision, har alle medlemsstater givet dem ret til at udpege og afskedige revisoren på en generalforsamling. I de fleste børsnoterede selskaber har aktionærene på grund af deres store antal og flygtige natur ingen effektive midler hertil. Det er normalt bestyrelsen, der i praksis udpeger og afskediger den lovpligtige revisor, mens beslutningen blot godkendes af aktionærene på den næste generalforsamling. Som følge heraf kritiseres den lovpligtige revisor ofte for ikke at være uafhængig af bestyrelsen. Det hævdes, at den lovpligtige revisor i tilfælde af uenighed med bestyrelsen om emner som valg af regnskabspolitik har en tilskyndelse til at give efter for bestyrelsens ønsker. Den lovpligtige revisor kan komme i en særlig vanskelig situation i sådanne stridigheder, hvis bestyrelsen har indhentet udtalelser fra konkurrerende revisionsselskaber.

- 4.20 Det hævdes, at et andet resultat af, at revisoren i praksis udpeges af bestyrelsen, er, at begge parter for at holde omkostningerne nede begrænser den lovpligtige revision til det absolutte minimum for at opfylde de selskabsretlige krav, som revisionselskaberne selv fortolker dem. Dette skulle have ført til, at de lovpligtige revisorer bruger mindre tid på en vurdering af effektiviteten af virksomhedernes interne kontrolsystemer, hvilket kunne føre til øget bedrageri og andre ulovlige handlinger.
- 4.21 Fastsættelsen af den lovpligtige revisors betaling sammen med bestyrelsen skaber endnu et problem. Revisionshonoraret aftales normalt på forhånd på grundlag af den i reglen begrundede formodning om, at revisorerne ikke vil finde tegn på nogen form for uregelmæssigheder. Hvis revisorerne i løbet af revisionen imidlertid får mistanke om, at der har været tale om bedrageriske aktiviteter, som de mener skulle undersøges nærmere, er de nødt til at aftale et honorar for dette supplerende arbejde. Hvis bestyrelsen er involveret i uregelmæssighederne, står den lovpligtige revisor i en meget vanskelig situation.
- 4.22 For at bevare den lovpligtige revisors uafhængighed og objektivitet er der i nogle medlemsstater udviklet eller ved at blive undersøgt procedurer, der giver større sikkerhed for, at aktionærerne er i stand til at træffe et egentligt valg, f.eks. gennem mere udbredt brug af revisionsudvalg og/eller reformer af bestyrelsesprocedurer eller gennem inddragelse af andre parter, som f.eks. personalesammenslutninger, i udpegelse og afskedigelse af revisoren.
- 4.23 Både i Cadbury-rapporten fra Det Forenede Kongerige og i Vienot-rapporten fra Frankrig anbefales det, at bestyrelsen i børsnoterede selskaber opretter et revisionsudvalg bestående af mindst tre eksterne bestyrelsesmedlemmer samt en af dens arbejdende medlemmer som formand. Siden 1978 har New York Stock Exchange stillet krav om, at alle børsnoterede selskaber skal have revisionsudvalg, der udelukkende består af eksterne bestyrelsesmedlemmer, og 1987-rapporten fra American Treadway Commission⁶ konkluderede, at revisionsudvalg har en afgørende rolle at spille ved at sikre integriteten i amerikanske virksomheders regnskaber. Erfaringerne fra USA viser, at selv der, hvor revisionsudvalgene måske hovedsagelig er nedsat for opfylde kravene til børsnoterede selskaber, har de vist deres værd og udviklet sig til vigtige bestyrelsesudvalg.

⁶ Se vedhæftede bibliografi.

4.24 Det er dog ikke sandsynligt, at virksomheder uden en stærk intern revisionsfunktion vil være i stand til at give et revisionsudvalg tilstrækkelige oplysninger til, at den kan løse sin opgave. Omfanget af den lovpligtige revisors arbejde og timingen af den lovpligtige revision vil sandsynligvis ikke være tilstrækkelige og passende til dette formål. Desuden er den lovpligtige revision hovedsagelig et billede af situationen på et bestemt tidspunkt, mens vurdering af effektiviteten af en virksomheds ledelsesinformationssystemer og systemer til intern kontrol bør finde sted kontinuerligt. Derfor er det blevet anbefalet større virksomheder at udpege en intern hovedrevisor, som skal lede et stærkt internt revisionsteam, der kan give revisionsudvalget tilstrækkelige oplysninger til at opfylde sine forpligtelser over for bestyrelsen. Som European Confederation of Institutes of Internal Auditing fremhæver i sin oversigtsrapport om intern revision i Europa (Internal Auditing in Europe⁷), ville objektive og rettidige vurderinger af kvaliteten af en virksomheds interne kontrol og systemer til forvaltning af forretningsrisici i høj grad medvirke til at styrke ledelsens kontrol med transaktionerne og dermed til en sund virksomhedsledelse. Efter deres opfattelse skal EU indføre bindende lovgivning for større virksomheder og sektorer med krav om oprettelse af en professionel intern revisionsfunktion og bestemmelser om den fornødne uddannelse og erfaring samt om bestyrelsens og den administrerende direktørs forpligtelser i forbindelse med den interne revisions konklusioner og henstillinger.

4.25 I medlemsstaterne varierer varigheden af udpegelsen af den lovpligtige revisor fra faste perioder på 1 til 6 år til ubegrænsede tidsrum. I det ændrede forslag til Rådets femte direktiv foreslås det, at den lovpligtige revisor udpeges for en specifik periode på ikke under tre og ikke over seks regnskabsår.

4.26 Den undersøgelse, der i 1996 blev foretaget for Kommissionen, viser, at den lovpligtige revisors stilling ikke er den samme i alle medlemsstater. Forskellene varierer fra en ekstern rådgiver til et organ i virksomheden. I nogle tilfælde er der endog krav om dobbeltrevision, dvs. at ud over den lovpligtige revision i henhold til regnskabsdirektiverne stiller børsmyndighederne krav om endnu en revision. Det er ikke givet, at et sådant system giver fordele i form af bedre kontrol. Det kan føre til forvirring med hensyn til de forskellige revisors indbyrdes status, navnlig hvis de når til forskellige konklusioner om den samme virksomhed.

Prioriterede handlingsområder og mulige metoder

4.27 I den senere tids debat om virksomhedsledelse har man understreget behovet for at give en klarere definition på bestyrelsens rolle ved udarbejdelsen af regnskaberne. Emnet er imidlertid langt mere kompliceret og omfatter en definition af rollen for alle de parter, der er involveret i regnskabsprocessen (bestyrelse, tilsynsråd, aktionærernes generalforsamling, revisor). For at forbedre det interne kontrolsystem burde man fokusere mere på emner som oprettelse af et revisionsudvalg og indførelse af et velfungerende internt kontrolsystem.

⁷ Se vedhæftede bibliografi.

- 4.28 Det er vanskeligt at behandle emner som vedrører virksomhedsledelse på EU-plan. Tidligere bestræbelser på at harmonisere strukturen i selskabsretten er slået fejl. For at bidrage til debatten på nationalt plan kan det være nyttigt at overveje en henstilling på EU-plan om mulighederne for at forbedre det nuværende system til virksomhedsledelse, især med hensyn til regnskaber. Derefter ville det være op til medlemsstaterne at iværksætte eventuelle lovgivningsinitiativer på nationalt plan.

Myndighedernes og erhvervssammenslutningernes rolle

Kvalitetskontrol

- 4.29 I henhold til ottende direktiv skal revisorer autoriseres af en myndighed udpeget af medlemsstaterne. Denne myndighed skal sørge for, at de personer, der autoriseres som lovpligtige revisorer, opfylder alle de krav, direktivet stiller, og at de udfører revisionen i overensstemmelse med principperne om professionel integritet og uafhængighed.
- 4.30 De fleste medlemsstater har uddelegeret bemyndigelsen til at autorisere lovpligtige revisorer til en eller flere erhvervssammenslutninger. I sådanne tilfælde er det vigtigt, at disse sammenslutninger også overvåger, hvordan deres medlemmer foretager revisionen. De fleste af disse sammenslutninger har udviklet faglige regler, der redegør for, hvordan revisionen skal foregå. Disse revisionsstandarter er ofte inspireret af IFAC's standarder. Det er imidlertid ikke tilfældet i alle medlemsstater, og når standarderne anvendes, er de i de fleste tilfælde blot en anbefaling og ikke et lovbehaftet krav. Der er derfor i øjeblikket ingen garanti for, at lovpligtige revisioner foretaget af fagfolk på grundlag af ottende direktiv er af samme kvalitet.
- 4.31 Erhvervssammenslutningerne fører heller ikke tilsyn med deres medlemmer på samme måde. Mens nogle sammenslutninger har foranstaltet systemer til kollegial vurdering, der indebærer, at en revisors arbejde med jævne mellemrum bliver vurderet af en anden revisor, har andre sammenslutninger oprettet en særlig enhed med ansvar for at vurdere, hvordan medlemmerne udfører deres revisioner. Igen er der ingen garanti for, at systemerne til kvalitetsvurdering i de forskellige medlemsstater svarer til hinanden, eller at de er velegnede.
- 4.32 Nogle medlemsstater har besluttet ikke at uddelegere bemyndigelsen til at autorisere revisorer til en erhvervssammenslutning, men overdrager i stedet denne opgave til et ministerium eller et andet organ, f.eks. et handelskammer. Også i disse tilfælde skal der tages passende forholdsregler for at sikre kvalitetskontrollen, og at der gribes ind, hvis revisorerne ikke udfører deres hverv i overensstemmelse med principperne om professionel integritet og uafhængighed.

4.33 I de fleste medlemsstater gælder der særlige revisionsregler for selskaber i den finansielle sektor, der er underlagt de kompetente myndigheders tilsyn. Disse supplerende krav er indført for at sikre beskyttelse af investorer og forsikringstagere. Desuden kan medlemsstaterne i henhold til artikel 4, stk. 1 og 2 i direktiv 95/26/EF på strenge betingelser give tilladelse til udveksling af oplysninger mellem de kompetente myndigheder i den finansielle sektor og de personer, der er ansvarlige for den lovpligtige revision.

Prioriterede handlingsområder og mulige metoder

- 4.34 Mangelen på et retligt krav på EU-plan om, at alle lovpligtige revisioner udført på grundlag af fællesskabsretten skal foretages efter en række fastsatte revisionsstandarter, er et handicap for det indre marked og i international sammenhæng. Det skal undersøges, om de revisionsstandarter, der er udviklet af International Auditing Practices Committee (IAPC) for International Federation of Accountants, og som allerede anvendes i en vis udstrækning i de fleste medlemsstater, kunne danne grundlag for EU-standarter. Ligesom for de internationale revisionsstandarter ville det sandsynligvis være nødvendigt at oprette et organ til at afgøre, om de eksisterende IFAC-standarter opfylder de europæiske krav, og sikre øget europæisk indflydelse på udviklingen af internationale revisionsstandarter.
- 4.35 Et sådant organ på EU-plan kunne samle alle de parter, der på nationalt plan er involveret i fastsættelse af revisionsstandarter, og drøfte alle relevante revisionsforhold. Det ville være vigtigt at opnå tilsagn om, at alle revisionsstandarter, man når til enighed om på EU-plan, faktisk opfyldes i praksis på nationalt plan. Det vil muligvis være vanskeligt at opnå uden at give disse standarter en form for retlig opbakning.
- 4.36 Selv hvis man kan nå til enighed om principperne for revisorers uafhængighed og en kerne af revisionsstandarter, vil systemet først blive effektivt, hvis standarterne håndhæves, og der føres en passende kvalitetskontrol. Hvis der blev oprettet et organ på EU-plan, som foreslået ovenfor, kunne det blandt andet få til opgave at undersøge, hvordan kvalitetskontrol på revisionsområdet sikres i de forskellige medlemsstater. I forbindelse med det indre marked er det desuden vigtigt, at medlemsstaternes myndigheder kommunikerer med hinanden. Reglerne om professionel tavshedspligt skulle ikke være en hindring herfor.

5 REVISORENS CIVILRETTLIGE ANSVAR

På vej mod begrænset ansvar?

- 5.1 Professionelt ansvar er af stor betydning for revisorer. I nogle medlemsstater er revisionsselskaber i en række tilfælde gjort ansvarlige for beløb, der var ude af proportion med revisionshonoraret og revisorens direkte ansvar for en konkurs. En revisor er i reglen dækket af en professionel ansvarsforsikring, og der er en tendens til fortrinsvis at sagsøge den part, der er dækket af en sådan forsikring.
- 5.2 Der er væsentlige forskelle på ansvarsforholdene for lovpligtige revisorer i EU. I nogle medlemsstater er der loft over det civilretlige ansvar, hvorved den skadeserstatning, den lovpligtige revisor kan komme til at betale i tilfælde af sagsanlæg, er begrænset. I andre medlemsstater kan revisorer begrænse deres ansvar gennem kontrakter. Der er også forskelle på domstolenes muligheder for at begrænse erstatningens størrelse i forbindelse med sagsanlæg.
- 5.3 Der er fremsat en række forslag for at nå frem til en ordning, der kan betragtes som mere retfærdig over for revisoren. Disse forslag omfatter en generalisering af loftet over det civilretlige ansvar, mulighed for at lade revisoren begrænse sit ansvar gennem kontrakter, at omdanne revisionsselskaber til aktieselskaber, indførelse af forholdsmæssigt ansvar og obligatorisk professionel forsikring for revisorer og bestyrelsesmedlemmer.
- 5.4 Det oprindelige forslag til femte selskabsretsdirektiv indeholdt bestemmelser om ubegrænset ansvar for den lovpligtige revisor over for tredjemand. Det ændrede forslag indeholder ingen bestemmelser, der direkte pålægger den lovpligtige revisor ansvar over for tredjemand, men kun over for den virksomhed, hvis regnskaber er blevet revideret, og siger, at disse bestemmelser ikke på nogen måde fritager en revisor for ansvar over for aktionærer og tredjemand i henhold til medlemsstaternes generelle civilretlige bestemmelser. Under forhandlingerne om forslaget i Rådets arbejdsgruppe blev teksten yderligere klarlagt, idet det blev præciseret, at det er medlemsstaternes ansvar at regulere det civilretlige ansvar for personer, der er ansvarlige for den lovpligtige revision, for at sikre, at der udbetales erstatning for enhver skade, virksomheden, en aktionær eller tredjemand lider som følge af revisorers tjenstlige fejl under udførelsen af deres hverv. Medlemsstaterne kan imidlertid tillade, at det civilretlige ansvar ved lov eller kontraktligt begrænses til den virksomhed, hvis regnskaber er blevet revideret, i tilfælde af forsømmelighed. Drøftelserne af femte direktiv blev imidlertid afbrudt i 1991.

- 5.5 Det kan ikke nægtes, at de forskellige ansvarsordninger i medlemsstaterne har konsekvenser for det indre marked. Som følge af en omfattende ansvarsordning kan revisionsselskaber undgå risikable klienter eller måske hele industrier, hvilket stiller spørgsmålstejn ved hele rationalet bag obligatoriske lovpligtige revisioner. Omkostningerne til lovpligtig revision i medlemsstater, hvor proceslysten er stor, kan være højere end andre steder. Forsikringspræmierne kan stige i hele EU som følge af retssager i nogle medlemsstater. Dette kan føre til en yderligere koncentration af revisionsmarkedet hos et begrænset antal revisionsselskaber. Når der kun i nogle medlemsstater er tale om et retligt eller kontraktligt loft over ansvaret, kan der udvikle sig en tendens til fortrinsvis at sagsøge revisoren i de medlemsstater, hvor der ikke findes et sådant loft.

Prioriterede handlingsområder og mulige metoder

- 5.6 Der kan ikke være tvivl om, at en afklaring af den lovpligtige revisors rolle og stilling ville få en positiv indvirkning på vurderingen af hans ansvar i tilfælde af en fejlslagen revision. Der synes ikke at være grund til at begrænse revisorens ansvar til den virksomhed, hvis regnskaber er blevet revideret, eftersom den lovpligtige revision er af almen interesse, men det forekommer at være rimeligt at begrænse revisorens ansvar til beløb, der svarer til graden af hans forsømmelighed.
- 5.7 Det vil utvivlsomt blive vanskeligt at gennemføre EU-initiativer på dette område. Revisorerhvervet er ikke det eneste, der døjer med pålidelighedsproblemer. Desuden er de retlige traditioner i medlemsstaterne med hensyn til civilretligt ansvar meget forskellige. Det bør overvejes, om de negative virkninger af en fortsat accept af forskelle i reguleringen af revisionsansvaret er vigtige nok til at begrunde et EU-initiativ i betragtning af de problemer, et sådant initiativ må forventes at løbe ind i, og den mulige forskelsbehandling et initiativ specifikt rettet mod revisorerhvervet kunne indebære for andre erhverv.

6 LOVPLIGTIG REVISION I SMÅ VIRKSOMHEDER

Revision i den lille virksomhed

- 6.1 I henhold til fjerde direktivs artikel 51, stk. 2, kan medlemsstaterne fritage små virksomheder som defineret i artikel 11⁸ for forpligtelsen til at lade deres årsregnskaber revidere af en fagligt kvalificeret person. De vigtigste årsager til denne fritagelse var ønsket om ikke at pålægge små virksomheder yderligere byrder og de risici, der er forbundet med revision i en lille virksomhed, hvor revisoren sjældent kan regne med egnede interne kontrolmekanismer. Når fritagelsen er meddelt, skal medlemsstaterne indføre egnede sanktioner for at sikre, at årsregnskaberne og årsberetningen er udarbejdet i overensstemmelse med direktivet.
- 6.2 På grundlag af artikel 51, stk. 2, har de fleste medlemsstater fritaget små virksomheder fra kravet om revision, selv om definitionen på en lille virksomhed ikke nødvendigvis svarer til de grænseværdier, der er anført i direktivet. I 1989 foreslog Kommissionen at kræve, at alle medlemsstater afskaffer revisionskravet for små virksomheder. Forslaget mødte kraftig modstand fra en række medlemsstater. Det blev hævdet, at offentliggjorte regnskaber, der ikke var revideret af en fagligt kvalificeret person, kunne være vildledende. Det hed også, at revisionen er i virksomhedens egen interesse, fordi den tilfører den en fagligt kvalificeret persons ekspertise.
- 6.3 Uafhængigheden spiller en mindre rolle i en lille virksomhed, hvor revisoren både fungerer som rådgiver og ekstern kontrollør. Det er ikke ualmindeligt, at revisoren i en lille virksomhed tager sig af bogføring og optegnelser og derefter reviderer regnskaberne. Derved opstår der afgjort tvivl om revisorens uafhængighed og nytten af en sådan revision. Derfor forbyder nogle medlemsstater revisoren at tage del i udarbejdelsen af regnskaberne i en virksomhed, han er revisor for. Rent praktisk betyder det, at virksomheden skal betale for to forskellige eksperters hjælp. Den ene står for bogføringen og optegnelserne og udarbejder regnskaberne, mens den anden udfører den lovpligtige revision.

⁸ I henhold til fjerde direktivs artikel 53, stk. 2, foranstalter Rådet på forslag af Kommissionen hvert femte år en undersøgelse og i givet fald en revision af beløbene i artikel 11. Den næste revision af beløbene skal finde sted i 1999 og vil tage hensyn til Kommissionens henstilling af 3. april 1996 vedrørende definitionen af små og mellemstore virksomheder (96/280/EF).

- 6.4 Nogle medlemsstater har erkendt, at revision i en lille virksomhed er noget andet, og har skabt to professioner. Den ene beskæftiger sig hovedsagelig med at rådgive og revidere regnskaberne i små virksomheder, mens den anden profession tager sig af større virksomheder. Andre medlemsstater skelner mellem mikrovirksomheder og små virksomheder og fritager mikrovirksomhederne fra revisionskravet, mens små virksomheder skal udarbejde en såkaldt kompilationsrapport, der ikke giver samme garanti som en fuld revision, men stadig giver brugerne en vis sikkerhed for, at regnskaberne er ført ordentligt.
- 6.5 Mellemstore virksomheder befinder sig et sted midt imellem disse to kategorier. Den generelle opfattelse synes at være, at disse virksomheder stadig skal have deres regnskaber revideret af en fagligt kvalificeret person. I så tilfælde bør de samme kriterier gælde som for store virksomheder med hensyn til uafhængighed og revisionskvalitet.
- 6.6 Hvis man skal tage stilling til, om den lovpligtige revision er nyttig for små og mellemstore virksomheder, er det vigtigt at huske på, at der er en tendens til at benytte sig af selskaber med begrænset ansvar, der ikke er underlagt krav om revision, til hvidvaskning af penge. Spørgsmålet om, hvorvidt en virksomhed skal være underlagt et revisionskrav, kan derfor ikke udelukkende vurderes med hensyn til deregulering. Der skal også tages hensyn til argumenter om hensynet til almenvellet.

Prioriterede handlingsområder og mulige metoder

- 6.7 Det skal overvejes, om en ændring af reglerne for revision i små og mellemstore virksomheder på EU-plan er ønskelig eller påkrævet. Kommissionen finder ikke, at der hidtil er fremført overbevisende argumenter for at ændre bestemmelserne i fjerde direktiv, der giver medlemsstaterne mulighed for at fritage små virksomheder for den lovpligtige revision. Endvidere forekommer det usandsynligt, at de medlemsstater, der kræver lovpligtig revision, vil være villige til at afskaffe den. Der er heller ikke argumenteret overbevisende for at tillade eller kræve, at mellemstore virksomheder fritages fra revisionskravet.

7 KONCERNREVISIONSORDNINGER

Lovpligtig revision i koncerner

- 7.1 Konsoliderede regnskaber giver et billede af koncernens økonomiske situation og resultater, som om den var en enkelt enhed. Den lovpligtige revision af konsoliderede regnskaber skal foregå uden større hindringer end i forbindelse med den lovpligtige revision af regnskaberne i en enkelt retlig enhed. Som følge af det internationale erhvervslivs kompleksitet og muligheden for uhindret at overføre midler fra et land til et andet bliver det stadig vigtigere, at den lovpligtige revisor i en koncern har et samlet billede af koncernens væsentlige aktiviteter. Dette kan være vanskeligt, når der er tale om koncerner med aktiviteter i mere end én jurisdiktion.
- 7.2 I praksis opstår der problemer, fordi der ikke findes specifikke regler for koncernrevision. Det er undertiden vanskeligt for koncernrevisoren at få oplysninger fra ledelsen og revisorerne af de selskaber i koncernen, hvis regnskaber han ikke reviderer. Han modtager måske regnskaber fra de enkelte datterselskaber, men han har ikke mulighed for at stille spørgsmålstejn ved det underliggende rationale for regnskabsbehandlingen af de transaktioner, der fremgår af regnskaberne. Koncernrevisoren kan ofte mangle et samlet billede af koncernens vigtige aktiviteter. Der kan også opstå problemer på grund af reglerne om tavshedspligt.
- 7.3 Der er fremsat forslag til løsning af disse problemer: fælles revisorudpegelse, udvikling af en omfattende og integreret standard for koncernrevision, fuld afgang til alle de oplysninger, koncernrevisoren har brug for at udføre sit hverv, og udpegelse af en enkelt lovpligtig revisor for alle selskaber i koncernen.

Prioriterede handlingsområder og mulige metoder

- 7.4 Man kunne undersøge gennemførelsen af den lovpligtige revision af konsoliderede regnskaber yderligere for at fastslå, i hvilken udstrækning problemerne kan løses uden lovgivningsmæssige initiativer. Det organ, der eventuelt kunne oprettes på EU-plan for at undersøge spørgsmålet om revisionsstandarder (jf. punkt 4.35 ovenfor), kunne passende tage dette spørgsmål op. I mangel af klar vejledning på internationalt plan kunne man iværksætte et initiativ på EU-plan om at udvikle en række principper til vejledning for koncernrevisoren på dette felt.

8 DEN FRIE ETABLERINGSRET OG FRIHEDEN TIL AT LEVERE TJENESTEYDELSER

- 8.1 Kommissionens tidligere omtalte undersøgelser viste, at der i øjeblikket ikke er noget europæisk marked for revisionstjenester. De nationale revisionsmarkeder i EU fungerer hovedsagelig som separate markeder, på trods af at der findes visse former for intern EU-samhandel med revisionstjenesteydelser. Selv om de forskellige love og bestemmelser måske ikke udgør en absolut hindring for intern EU-samhandel med revisionstjenesteydelser, gør de det dyrere og/eller mindre effektivt at etablere sig eller levere tjenesteydelser over landegrænserne, og det bliver derfor mindre sandsynligt.
- 8.2 I det omfang, der opnås et sammenligneligt niveau for revisionskvaliteten i alle medlemsstater, og der kan findes egnede ordninger til sikring af, at den revision, der udføres i en bestemt medlemsstat af en udlænding eller et udenlandsk firma, ledsages af garantier, der mindst svarer til dem, der gives, når revisionen foretages af en lokal revisor, skulle det være muligt at gøre fremskridt henimod et indre marked for revisionstjenester.

Enkelpersoners frie etableringsret og frihed til at tilbyde tjenesteydelser

- 8.3 Den enkelte lovpligtige revisor har i vid udstrækning fået frihed til at etablere sig i en anden medlemsstat gennem direktiv 89/48/EØF om gensidig anerkendelse af erhvervskompetencegivende kvalifikationer. Revisorer, der ønsker at erhverve kvalifikationer i en anden medlemsstat, er fritaget fra at skulle følge hele det undervisningsmæssige forløb og kan erhverve kvalifikationer ved at bestå en egnethedsprøve. Et muligt alternativ til etablering i de fleste medlemsstater er at uddelegere revisionsarbejde i en anden medlemsstat til en revisor, der er etableret i det pågældende land. Da denne revisor fortsat vil være ansvarlig for den lovpligtige revision, benyttes denne løsning i praksis kun sjældent. Direktivet om gensidig anerkendelse har kun haft begrænset virkning, hvad angår lovpligtige revisorer, idet kun et meget lille antal revisorer er blevet godkendt under denne ordning.
- 8.4 Nogle af medlemsstaternes myndigheder lægger hindringer i vejen for den frie etableringsret ved at fastslå, at deres revisionslove og -bestemmelser også gælder for de revisorer, der arbejder i andre medlemsstater, selv om disse personer er godkendt til at udføre revisionsarbejde under værtslandets lovgivning. For at kunne arbejde samtidig i begge medlemsstater skal disse personer på en gang overholde de regler, der er udstedt af myndighederne i begge lande, hvilket somme tider er umuligt. En mulig løsning ville være, at erhvervet og myndighederne vedtog en adfærdskodeks med forslag til regler i tilfælde af konflikt mellem hjemlandet og værtslandet.

- 8.5 Hvad angår friheden til at levere grænseoverskridende revisionstjenesteydelser, kræver de fleste medlemsstater, at de enkelte revisorer skal være erhvervsmæssigt etableret på deres område. Dette krav skyldes behovet for fortsat at sikre et aktivt tilsyn med de pågældende revisorer for at garantere kvaliteten af de tjenesteydelser, de tilbyder. Det er blevet fremført, at når en revisor er godkendt i værtslandet og overholder dette lands bestemmelser, når han driver virksomhed der, er forpligtelsen til at være erhvervsmæssigt etableret i hjemlandet en unødigt byrde. I denne forbindelse støtter Domstolens afgørelse i Ramrath-sagen argumentet om, at en medlemsstat kan kræve, at den lovpligtige revisor i det mindste har en infrastruktur og sørger for en vis faktisk tilstedeværelse. I de medlemsstater, hvor der ikke er begrænsninger for uddelegering af revisionsarbejde, kan en udenlandsk revisor arbejde under en national revisors ansvar i værtslandet.

Revisionsselskabers frie etableringsret og frihed til at tilbyde tjenesteydelser

- 8.6 Den frie etableringsret kan først og fremmest udnyttes gennem oprettelse af et datterselskab i en anden medlemsstat. Det er vanskeligt for et udenlandsk revisionsselskab at oprette et datterselskab eller for den sags skyld for udenlandske revisorer at oprette et revisionsselskab, fordi nationale love og bestemmelser direkte begrænser udenlandske revisorers muligheder for at oprette et revisionsselskab. Som den undersøgelse, der blev foretaget for Kommissionen i 1996, påpeger, stiller næsten alle medlemsstater krav om, at (mindst) halvdelen af firmaet skal være ejet af nationale lovpligtige revisorer, og/eller (mindst) halvdelen af ledelsen skal være nationale lovpligtige revisorer. Desuden er det i nogle medlemsstater ikke tilladt at benytte andre selskabsformer end interessentskaber og enkeltmandsvirksomheder. Derved begrænses mulighederne for at adskille ejerforhold og ledelse af revisionsselskaber.
- 8.7 De fleste medlemsstater har indført strengere love og bestemmelser om ejerforhold, ledelse og kontrol med revisionsselskaber, end bestemmelserne i ottende direktiv lægger op til. I henhold til ottende direktiv kan revisionen for det første udføres både af fysiske personer og revisionsselskaber, der er juridiske personer, eller andre former for selskaber, firmaer eller interessentskaber. Med hensyn til ejerforhold og ledelse kræver ottende direktiv for det andet kun, at de lovpligtige revisorer skal tegne sig for over halvdelen. Hvad ledelsen angår, skal dette flertal være nationale revisorer eller revisorer, der har fremlagt bevis for at have erhvervet den juridiske viden, der er nødvendig for at udføre den lovpligtige revision (artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii). Hvad ejerforholdet angår, kan flertallet bestå af lovpligtige revisorer fra andre medlemsstater (artikel 2, stk. 1, litra b), nr. ii). En række medlemsstater kræver, at kapitalen i et revisionsselskab udelukkende ejes af fysiske eller juridiske personer (enkeltpersoner eller selskaber), der er autoriseret lokalt til at foretage lovpligtig revision. På samme måde har mange medlemsstater fortolket ottende direktivs artikel 2, stk. 1, litra b), nr. ii således, at et flertal af stemmeretten i et revisionsselskab skal indehaves af fysiske personer eller revisionsselskaber, der er autoriserede efter værtslandets lovgivning.

- 8.8 Der opstår lignende problemer, når et revisionsselskab vil oprette en afdeling i en anden medlemsstat. I denne forbindelse skaber det desuden problemer, at nogle medlemsstater har begrænset antallet af selskabsformer, et revisionsselskab kan benytte sig af. Dette kan resultere i, at et udenlandsk revisionsselskab, der har en selskabsform, som ikke er tilladt i værtslandet, ikke kan oprette en afdeling i det pågældende land.
- 8.9 Med hensyn til friheden til at tilbyde grænseoverskridende revisionstjenester, kan ovennævnte problemer opstå, når et udenlandsk revisionsselskab vil udføre en lovpligtig revision i et værtsland, hvor det ikke er etableret.

Prioriterede handlingsområder og mulige metoder

- 8.10 På trods af de betragtninger om almen interesse, der indgår i den lovpligtige revision, er der ingen tungtvejende grund til, at traktatens bestemmelser om fri etableringsret og frihed til at tilbyde tjenesteydelser ikke skulle gælde fuldt ud for handel med revisionstjenester.
- 8.11 Fri etableringsret (og frihed til at tilbyde tjenesteydelser) for individuelle lovpligtige revisorer er allerede behandlet i direktiv 89/48/EØF. Der er stadig nogle problemer, f.eks. med at bevare autorisationen i hjemlandet efter at have opnået autorisation i værtslandet og eventuelle forskelle i anvendelsesområderne mellem hjemlandet og værtslandet. Disse problemer kunne undersøges nærmere af den koordinationsgruppe, der er oprettet i henhold til direktiv 89/48/EØF, eventuelt sammen med kontaktudvalget for regnskabsdirektiverne, der er ansvarligt for ottende direktiv, og i nært samarbejde med de nationale revisorsammenslutninger.
- 8.12 Fri etableringsret for selskaber gennem oprettelse af et datterselskab er fortsat problematisk, fordi mange medlemsstater har indført love og bestemmelser, der er mere restriktive end ottende direktiv. Man kunne anmode medlemsstaterne om at fjerne de nationale krav, der går ud over ottende direktiv. I denne forbindelse er der behov for at afklare betydningen af artikel 2 i ottende direktiv for at forhindre, at den fortolkes for snævert. En sådan afklaring bør finde sted efter høring af kontaktudvalget for regnskabsdirektiverne. Hvis medlemsstaterne har vedtaget nationale bestemmelser, der diskriminerer på baggrund af nationalitet, eller indeholder uberettigede begrænsninger af den frie etableringsret, vil der straks blive skredet ind for at sikre, at traktatens bestemmelser overholdes.
- 8.13 Ud over den direkte anvendelse af traktatens relevante bestemmelser vil der med hensyn til fri etableringsret for selskaber gennem oprettelse af en filial og friheden til at tilbyde grænseoverskridende revisionstjenester muligvis være behov for yderligere initiativer. De kunne tage form af et specifikt direktiv til supplerende af direktiv 89/48/EØF, som Kommissionen drøfter med erhvervet.

9 KONKLUSION

- 9.1 Dette dokument kan ikke gå i dybden med de mange undertiden meget komplicerede emner, der vedrører revisionsfunktionen. De forhold, der er behandlet, er dem, der betragtes som særlig relevante for det indre marked.
- 9.2 Ved skitseringen af mulige prioriterede områder for kommende tiltag er der taget særlige hensyn til nærheds- og proportionalitetsprincipperne som omhandlet i Maastricht-traktaten. I overensstemmelse med meddelelsen om "Regnskabsharmonisering: En ny strategi vis-a-vis international harmonisering" prioriteres en indfaldsvinkel, der vil gøre det muligt at give effektivt udtryk for en mere sammenhængende europæisk holdning i den internationale debat.
- 9.3 Det underliggende mål med dette initiativ er at bidrage til en generel forbedring af revisionsstandarden i EU, der i sidste ende vil gavne alle, der er involveret i erhvervslivet.
- 9.4 Kommentarer kan sendes til Karel Van Hulle, Europa-Kommissionen, GD XV, D/3 - Finansiell information og regnskabsnormer, Rue de la Loi 200, B-1049 Bruxelles (Internetadresse: KAREL."VAN HULLE"@DG15.CEC.be) inden den 20. december 1996.
- 9.5 Der vil blive taget hensyn til kommentarer, der modtages inden den 18. oktober 1996, ved forberedelsen af den konference om dette emne, der skal afholdes i Bruxelles den 5. og 6. december 1996.

Bibliografi

Beijing, W., Maijoor, St., Meuwissen, R. og Van Witteloostuijn, A., **The role, position and liability of the statutory auditor within the European Union**, endelig undersøgelsesrapport, MARC; marts 1996, Maastricht.

Fédération des Experts-Comptables Européens, **The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union / Rôle, Statut et Responsabilité du Contrôleur Légal des Comptes dans l'Union Européenne**, Fédération des Experts-Comptables Européens, januar 1996, Bruxelles.

Fédération des Experts-Comptables Européens, **The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union. Appendices/Rôle, Statut et Responsabilité du Contrôleur Légal des Comptes dans l'Union Européenne. Annexes**, Fédération des Experts-Comptables Européens, januar 1996, Bruxelles.

Common Law Team of the Law Commission, **Feasibility Investigation of Joint and Several Liability** (offentliggjort til orientering), 1996, London: HMSO.

CNPF AFEP, **Le Conseil d'Administration des Sociétés Cotées (Rapport Vienot)**, juli 1995, Paris.

Corporate Governance in Europe, rapport fra en CEPS-arbejdsgruppe, Centre for European Policy Studies, juni 1995, Bruxelles.

International Federation of Accountants, **IFAC Handbook 1995. Technical Pronouncements**, International Federation of Accountants, 1995, New York.

Llewellyn-Smith, E. (formand), **Report to the Council of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales of the Working Group on Competitive Pricing**, 1995.

Ebke, W.F. og Struckmeier, D., **The Civil Liability of Corporate Auditors: an International Perspective**. Diskussionsoplæg, International Bar Association, november 1994, London.

The Institute of Chartered Accountants of Scotland, **Auditor's Liability**. Henstillinger fra en arbejdsgruppe nedsat af Institute of Chartered Accountants of Scotland, november 1994, Edinburgh.

McInnes, W.M. (ed.), **Auditing into the Twenty-first Century**, Diskussionsoplæg fra forskningsudvalg fra Institute of Chartered Accountants of Scotland, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1993, Edinburgh.

Report of the Committee on the **Financial Aspects of Corporate Governance**, a Code of Best Practice (Cadbury Report), Burgess Science Press, december 1992, London.

The Financial Reporting Commission, **Report of the Commission of Inquiry into the Expectations of Users of Published Financial Statements**, The Institute of Chartered Accountants of Ireland, januar 1992, Dublin.

Archer, S., McLeay, St. og Dufour, J.B., **Audit Reports on the Financial Statements of European Multinational Companies: a Comparative Study**, The Institute of Chartered Accountants of England and Wales, juni 1989, London.

KOM(96) 338 endelig udg.

DOKUMENTER

DA

06

Katalognummer : CB-CO-96-414-DA-C

ISBN 92-78-07851-4

Kontoret for De Europæiske Fællesskabers Officielle Publikationer
L-2985 Luxembourg