

Flere paragraffer til revisorer

*Af professor Lars Bo Langsted
Aalborg Universitet*

I tirsdags sendte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen et forslag til en ny revisorlov i høring. Forslaget har efterhånden været længe undervejs, men dels er der tale om ganske vidtrækkende ændringer, dels satte et mellemkommende folketingsvalg processen på stand by i en måneds tid. Der skal da bestemt heller ikke lyde kritik af, at vi nu står med et forslag, der i det store og hele bærer præg af en betydelig gennemarbejdning, og hvor tilblivelsesprocessen endda har været transparent gennem offentliggørelsen af Revisorkommissionens betænkning om Revisorlovgivningen i internationalt perspektiv fra sidste år. I betænkningen, som tidligere har været omtalt i denne spalte, løftede Revisorkommissionen således sløret for en stor del af de ændringer, der nu har udmøntet sig i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens udkast til et kommende lovforslag.

Det materielle indhold af forslaget er primært dikteret af EU, der sidste år ændrede i det direktiv, der gælder for lovpligtig revision (8. direktiv også kaldet), og som skal være implementeret ved udgangen af juni måned næste år. Meget forenklet kan man sige, at de gældende regler på området i vist omfang videreføres, idet der dog sker en klar forskydning af, at kontrollen og tilsynet med revisorer ikke mere er et anliggende for revisorerne brancheforeninger, men er et offentligt anliggende. Herudover ændres lovens anvendelsesområde, der indføres obligatorisk efteruddannelse, der pålægges visse revisionsvirksomheder en større transparens, der indføres regler om revisionsudvalg i visse selskabsbestyrelser og reglerne om revisors uafhængighed ændres tillige. Loven bliver alt i alt en »større« lov med 62 paragraffer mod den nuværende lovs 33. Ganske vist er det langt fra altid, at flere paragraffer medfører øget regulering, men i dette tilfælde bliver loven ikke blot noget mere uigennemsigtig, den pålægger faktisk også erhvervet visse øgede byrder. Jeg skal i det følgende blot berøre nogle udvalgte dele af udkastet, der i sin helhed kan ses på www.borger.dk (Lovgivning – høringsportalen). Høringsfristen er fastsat til d. 21. januar 2008.

Det område, som loven omfatter, blev allerede af Revisorkommissionen foreslået indskrænket i forhold til det i dag gældende. Konsekvenserne af ændringen er dog i vidt omfang søgt afbødet i styrelsens nu foreliggende udkast. Udover regler om hvad der skal til for at blive revisor, hvornår godkendelsen som revisor kan fratages o.s.v. finder loven anvendelse »ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber samt ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug«. Der er næppe nogen af denne avis læsere, der er klar over, hvad »erklæringer med sikkerhed« er for en størrelse – det skulle da lige være læsere med uddannelse som revisorer, og selv de kan komme i tvivl ind imellem. En »erklæring med sikkerhed« er et fagteknisk udtryk for de typer af erklæringer, hvor revisor »udtrykker en konklusion, der er udformet for at højne troværdigheden af emnet for erklæringen over for de tiltænkte brugere af den pågældende information«, for at citere forarbejderne til lovudkastet. Det man især skal bemærke i citatet er, at revisor skal »udtrykke en konklusion«. At læseren af erklæringen skal føle større tillid til materialet, fordi det bærer en revisors påtegning burde således altid være tilfældet. Ellers ville revisors erklæring være ganske overflødig.

Blandt andet på grund af den usikkerhed, der skabes blandt brugerne af revisors arbejde, og fordi det næppe er rimeligt at pålægge disse brugere risikoen for hvornår en revisorerklæring er med henholdsvis uden sikkerhed, har styrelsen nu meget prisværdigt tilføjet, at visse af lovens regler også gælder andre erklæringer, som revisorer udsteder, forudsat disse enten er lovpligtige eller »ikke udelukkende er til hvervgivers eget brug«. Det betyder, at alle erklæringer, der afgives af en revisor, og som er beregnet til læsning af en tredjemand, efter forslaget fortsat vil være omfattet af kravet om forsikringsdækning, af det disciplinære ansvar, af kravet om rapportering af alvorlig økonomisk kriminalitet, af tavshedspligten og af et krav om, at revisor skal »udvise professionel kompetence og fornøden omhu«. Til gengæld er der ikke krav om kvalitetskontrol og reglerne om uafhængighed gælder ikke ved disse opgaver. Det er heller ikke noget krav at denne type af erklæringer skal afgives gennem en revisionsvirksomhed og der er ikke noget krav om udarbejdelse af arbejds papirer. Til gengæld skal revisor ved afgivelse af erklæringer uden sikkerhed, oplyse i erklæringen, hvis han eller hun »ikke er uafhængig«. Hvad der skal forstås ved kravet om oplysning såfremt revisor ikke er uafhængig, må antages at være en henvisning til de uafhængighedsregler, der gælder for erklæringer med sikkerhed. Kun på den måde vil modtageren af en erklæring fra en revisor kunne være sikker på, at enten lever revisor op til kravene om uafhængighed eller også fremgår det direkte af erklæringen, at han ikke gør det. Det bør antageligvis også oplyses på hvilken måde revisor ikke er uafhængig – ellers er det ikke særligt informativt for modtageren.

Den foreslåede ændring af uafhængighedsbestemmelsen er et kapitel for sig. I bemærkningerne til lovudkastet siges ganske vist beroligende, at det ikke er hensigten at foretage nævneværdige ændringer i de bestående krav. Læser man imidlertid lovteksten, ser den ganske anderledes ud end den nuværende. Det skyldes i første række, at man i stedet for som nu at skrive alle uafhængighedsreglerne direkte ind i loven, laver lovteksten om til en »rammebestemmelse«. Denne rammebestemmelse skal så udfyldes i en bekendtgørelse, der skal udstedes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. En sådan teknik giver mulighed for enklere og hurtigere ændringer af kravene til revisors uafhængighed, men indebærer naturligvis samtidig den ulempe, at fastsættelsen af disse fundamentale krav ikke sker via Folketinget og er resultatet af en mere lukket proces. Blot reglerne er fornuftige er det dog en ulempe, der er til at leve med. Vanskeligere er det imidlertid at leve med den ordlyd, den foreslåede rammebestemmelse har fået. Der foreslås bl.a. følgende ordlyd: »I tilfælde af trusler mod revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed, såsom selvrevision, egeninteresse, partiskhed, fortrolighed, tillid eller intimidering skal revisor ...«. At ting som »selvrevision«, »egeninteresse« eller »partiskhed« kan true revisors uafhængighed, kan man sagtens forestille sig (om end den ikke-fagkyndige kan have svært ved at gennemskue, hvornår det kan være). Det er imidlertid helt umuligt at forestille sig at »fortrolighed« og »tillid« kan true nogen. Tværtimod siges det da også tidligere i en anden bestemmelse, der handler om kravene til revisors virksomhed, at »... revisor skal udvise ... fortrolighed ... ved udførelsen af opgaverne«. Man kan endvidere have sin tvivl, om hvorvidt styrelsen i den nu foreslåede rammebestemmelse vil have sikker bemyndigelse til at foreskrive, at der i visse situationer aldrig må afgives erklæring – f.eks. som nu, hvor man som revisor (naturligvis) ikke må afgive erklæring om sin hustrus virksomhed.

Når man vil lave en rammebestemmelse, er det vigtigt, at denne så præcist som muligt angiver de relevante rammer, så Folketinget dog har sikkerhed for, hvad det er tinget bemyndiger styrelsen til.

Fra den mere kuriøse afdeling kan nævnes, at »Revisornævnet« nu er genopstået. Det, der i den nuværende lov – meget lidt mundret – hedder: »Disciplinærnævnet for statsautoriserede og registrerede revisorer«, får således, meget fornuftigt, lov til at få navneforandring. Reglerne om disciplinæransvaret er stort set uændrede, bortset fra en skrækkelig bestemmelse om, at Revisornævnet kan frakende revisor godkendelsen, hvis revisors »omdømme« er blevet stærkt kompromitteret. Heldigvis fastholder udkastet, at der skal være sammenhæng mellem revisors

dårlige omdømme og bestridelsen af hans hverv, så denne EU-pålagte regel bliver forhåbentlig til at leve med.

Mere kritisk er udformningen af forslaget om ændringer i revisors tavshedspligtsbestemmelse. Styrelsen foreslår her, at det direkte nævnes i loven, i hvilke tilfælde revisor ikke kan straffes for overtrædelse af sin tavshedspligt, når han er forpligtet til at videregive oplysninger. Dette forslag, der antageligt udspringer af et velment ønske om at være pædagogisk, er imidlertid ikke blot uskønt, men direkte farligt. I revisorloven henvises således allerede til en bestemmelse i straffeloven, hvorefter det generelt er straffrit at udlevere oplysninger, man er forpligtet til at udlevere, dels kan det friste til modsætningsslutninger og usikkerhed om, hvad der så gælder, der hvor undtagelsen ikke er nævnt direkte i selve revisorloven.

Alt i alt kunne det foreliggende udkast have været meget værre. Implementeringen af det nye 8. direktiv er ikke nogen let opgave. Den foreslåede ændring af lovens anvendelsesområde er imidlertid en rent dansk opfindelse, der næppe løser flere problemer, end den skaber, og den mere lovtekniske udformning er naturligvis også et rent dansk anliggende.