

Indeholdende §§ 25-29, svarende til de nuværende §§ 18-22 med visse ændringer.

Med hensyn til det delvis nyformulerede kapitel III om revisorerklæringer skal anføres følgende generelle bemærkninger:

I nyere teori om revisorerklæringer og revisionspåtegninger m.v. opdeles det overordnede begreb »revisorerklæringer«, som er den brede betegnelse for alle attest- og meningsytringer fra revisors side, i følgende kategorier:

Revisorerklæringer:

1. Revisionserklæringer.
 - a. Påtegninger/erklæringer på regnskaber,
 - b. Beretninger til regnskaber,
 - c. Revisionsprotokollater,
2. Andre erklæringer på regnskaber.
3. Erklæringer i øvrigt.

Der kan for en uddybende beskrivelse henvises til f.eks. Mogens Christensens behandling i »Revisors skriftlige erklæringer«, FSR 1981.

For at tilstræbe systematik i og gøre lovens bestemmelser om revisorerklæringer tilnærmet udtømmende er det i lovforlaget foreslået, at der grundlæggende sondres mellem *på den ene side de egentlige revisionserklæringer*, hvor revisor attesterer en foretagen revision af en virksomheds bogføring og regnskab, og *på den anden side revisors andre erklæringer*, hvor revisor ikke har foretaget revision, men udtaler sig eller attesterer på andet grundlag.

Om de andre erklæringer er der under den fælles overskrift: »Erklæringer vedrørende ikke-reviderede regnskabet og erklæringer i øvrigt« foreslået indføjet i loven de ny bestemmelser i §§ 18 og 19.

Det er fundet praktisk på grund af regnskaberklæringernes særlige karakter og udbredthed at udforme en særlig paragraf herom, nemlig den foreslåede ny § 18, og at udskille de øvrige revisorerklæringer, som kan være af overordenligt mange slags og med vidt forskelligt formål, til en opsamlingsparagraf, nemlig den foreslåede ny § 19.

De egentlige revisionserklæringer i forbindelse med reviderede regnskaber (hvad enten revisionen har været lovbestemt, vedtægtsbestemt eller blot aftalt) opdeles i de foreslåede ny bestemmelser i 3 paragraffer omfattende henholdsvis: 1) revisionserklæringen (§ 14), 2) revisionsberetningen (§ 15), og 3) revisionsprotokollen (§ 16).

Revisionserklæringen med datering og revisors forpligtende underskrift og revisionsberetningen skal udtrykkes i selve det reviderede regnskab, henholdsvis i tilslutning til bestyrelsens eller ledelsens underskrifter »under« balancen og i tilslutning til bestyrelsens eller ledelsens (års)beretning eller forrest i

regnskabet. Herved sker en ligestilling mellem bestyrelsen/ledelsen og revisor, som i øvrigt er lovfæstet i selskabslovgivningen.

Den foreslåede lovbestemte opdeling af den eksisterende »revisionspåtegning« (jf. den eksisterende § 12) i 2 dele: *på den ene side revisionserklæringen* med dateret underskrift og *på den anden side revisionsberetningen* er en tilbagegriben til lovtilstanden for revision af selskaber i årene 1973-1982, jf. aktieselskabslovens dagældende §§ 90-91 og anpartsselskabslovens §§ 71-72, som ændredes ved lov nr. 282/1982.

Af lovforslagsbemærkningerne nr. 56 til L 119 i 1981/82 (den senere lov nr. 282) fremgår det, at ophævelsen af tvedelingen i revisionspåtegning og revisionsberetning begrundedes med, at der var lettere forskelle i kravene mellem A/S'er og ApS'er, og at der i den i 1981 vedtagne årsregnskabslov *ikke* sondredes mellem A/S'er- og ApS-regnskaber. Videre anførtes det som begrundelse, at revisorerne i praksis ikke respekterede tvedelingen, men ofte anvendte en fælles eller samlet såkaldt »revisionspåtegning og -beretning« (se Folketingstidende 1981-82, tillæg A sp. 2881).

Revisorernes modvilje mod tvedelingen skyldtes en påstand om, at der skulle være en modstrid mellem reglen i revisorlovens § 12, der fordrer eventuelle forbehold udtrykt i selve revisionspåtegningen på regnskabet, og aktieselskabslovens § 91 (anpartsselskabslovens § 72), der stillede krav om anførelse af eventuelt forbehold i revisionsberetningen, som kunne være en fra regnskabet adskilt beretning. For at leve op til lovenes krav skulle der således tages (det samme) forbehold to steder, hvilket revisorerne »klarede« på den måde, at man slog revisionspåtegning og revisionsberetning sammen i en helhed, hvori man så udtrykte forbehold én gang.

I kritikken blev det forbigået, at modstriden måske snarest skyldtes den uheldige formulering af revisorlovens § 12, hvori det i henhold til den gældende formulering hedder: »at revisors underskrift på et regnskab anses, medmindre andet fremgår af påtegningen, som udtryk for, at regnskabet er revideret af den pågældende, og at...«. Heraf skulle det følge, at revisors underskrift i sig selv var attestation for den udførte revision uden forbehold, og at revisionspåtegningen i realiteten kun var fornøden, når der skulle gøres antegnelser eller tages forbehold.

Formuleringen af revisorlovens § 12 har i øvrigt afstedkommet en aldrig afsluttet diskussion i revisorkredse om såkaldt »kort påtegning« eller »lang påtegning«.

Det må konkluderes, at en blot og bar underskrift fra revisors side ikke lever op til nutidens krav om in-