

formative regnskaber, herunder informative revisionserklæringer.

Overensstemmende med lovgivningen i Norge og Sverige samt bestemmelserne i 5. EF-direktiv (om selskabsorganernes beføjelser og forpligtelser) samt for at tilgodese kravene om informative revisionserklæringer foreslås det derfor at *genetablere tvedelingen mellem revisionserklæringen og revisionsberetningen* både i revisorloven og i regnskabsloven og i øvrigt i alle øvrige bestemmelser om revision af regnskaber, men i moderniseret form.

Tvedelingen sker som foreslået derved, at revisors attestation for den foretagne revision under betegnelsen »revisionserklæring« og med revisors daterede underskrift placeres *under* regnskabet, dvs. under balancetallene i tilslutning til bestyrelsens/direktionens eller ledelsens underskrifter. Revisionsberetningen, hvortil der skal henvises i revisionserklæringen, anføres i tilslutning til bestyrelsens/ledelsens (års)beretning eller forrest i regnskabet.

Den »blanke« revisionserklæring kan som ønsket fra flere sider på grund af placeringen under regnskabet, der kræver en vis korthed, og med henvisning til den stigende internationalisering gøres meget kortfattet. Den kan f.eks. udformes således:

»Ovenstående regnskab med noter og årsberetning har jeg revideret i overensstemmelse med lovgivningens bestemmelser og god, tidssvarende revisions-skik. Med hensyn til revisionens omfang, udførelse og resultat henvises til revisionsberetningen, som er anført på side ... Revisionen har ikke givet anledning til nogen bemærkninger og forbehold.«

Den positive oplysning om, at revisionen ikke har givet anledning til forbehold, opfattes som fornøden af informative grunde og som en præcisering af, at revisor står inde for det reviderede regnskab ansvarsmæssigt.

Kun hvis der efter revisors opfattelse bør tages forbehold med hensyn til de forhold, som er nævnt i den foreslåede § 14, stk. 6, vil revisionserklæringen blive mere omfattende. Dette må imidlertid også være en følge af kravene til informative regnskaber og revisionserklæringer.

Det kan hertil anføres, at også bestyrelsen og direktionen i henhold til årsregnskabslovens § 2, stk. 2, i givet fald skal tage forbehold i en påtegning i forbindelse med underskrifterne på regnskabet.

I tilfælde af forbehold i revisionserklæringen skal forbeholdene begrundes og uddybes i revisionsberetningen, uden at dette er et krav om ordret gentagelse af forbeholdet i revisionserklæringen.

Revisionsberetningen er med de specificerede oplysningskrav i den foreslåede § 15 det egentlig informative instrument med hensyn til den foretagne revi-

sion. Formuleringerne heri er struktur- og temabundne, men kan og bør udtrykkes individuelt og så informativt og forståeligt som muligt under hensyntagen til de potentielle regnskabslæsere og interessegrupper.

Medens revisionserklæringen og revisionsberetningen informationsmæssigt set retter sig mod regnskabslæsere og offentligheden, så er revisors udtalelser i revisionsprotokollen primært rettet til virksomhedens ledelse eller i selskaber bestyrelsen. Der skal dog efter de foreslåede regler være pligt til for revisor *uopfordret* og straks at indsende kopi af tiltrædelsesprotokollatet og fratrædelsesprotokollatet til Aktieselskabs-Registeret, jf. årsregnskabslovens § 61 j, stk. 2, og eventuelt til et senere oprettet virksomhedsregister.

De foreslåede bestemmelser om revisionsprotokollen er med tilføjelser af punkterne nr. 1 og nr. 2 i § 16, stk. 1, identiske med § 3 i det af industriministeren den 19. december 1985 (med FSRs tilslutning) udarbejdede udkast til bekendtgørelse om statsautoriserede revisoreres virksomhed. Bestemmelserne om revisionsprotokol er fundet så betydningsfulde, at reglerne bl.a. derfor er foreslået overført til og optaget i selve loven, hvor de af systematiske grunde også må siges at høre til.

#### *Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser Til § 12 og § 13*

Der er alene tale om en overflyttelse af den eksisterende § 15 (om revisormedarbejdere m.v.) og § 14 (om revisors erhverv og vederlag m.v.) som henholdsvis ny § 12 og ny § 13.

#### *Til kapitel III (overskrift)*

Som følge af indføjelsen af ny paragraffer i loven foreslås også indføjelsen af ny kapiteloverskrifter og af systematiske grunde også ny »under-overskrifter«, betegnet ved store »A« over §§ 14-17, store »B« over §§ 18 og 19 og store »C« over §§ 20-22.

#### *Til § 14*

Der indføres som nyformuleret § 14 bestemmelser om revisionserklæringen stort set svarende til den eksisterende § 12 om revisors underskrift og påtegning.

Idet der henvises til de generelle bemærkninger, anføres følgende:

Med kravet om, at revisionen skal være overensstemmende med god, *tidssvarende* revisions-skik, søges det understreget, at revisor til stadighed skal være forpligtet til at holde sig ajour fagligt, og at revisor skal udføre revisionen under hensyntagen til den se-