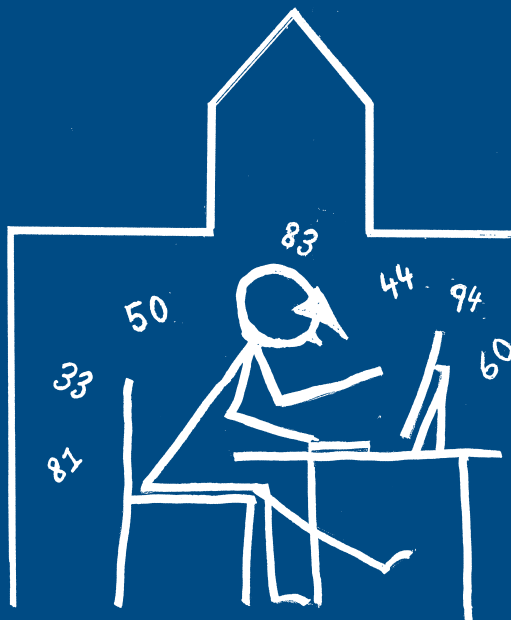


KOMMUNAL OG REGIONAL REVISION

SAGKUNDSKAB, UAFHÆNGIGHED
OG TILSYN HERMED



December 2006

Kronologisk fortegnelse over betænkninger

2005

- 1457 Betænkning fra udvalget vedrørende markedsføringsloven og prismærkningsloven
- 1458 Betænkning om forbedring af voldtægtslovens retstilling
- 1459 Betænkning om virksomhedspant
- 1460 Betænkning om revision af forældelseslovgivningen
- 1461 Varetagelse af tinglysningsopgaven
- 1462 Straffelovrådets betænkning om kriminalisering af generelle opfordringer til selvmord m.v.
- 1463 Betænkning om restsikkerhed i anbringelsessager
- 1464 Betænkning om Lovtidende i elektronisk form
- 1465 Betænkning fra udvalget om dommeres bibeskæftigelse
- 1466 Ægtefællers pensionsrettigheder
- 1467 Haagerbørnebeskyttelseskonventionen
- 1468 Reform af den civilretshjælp IV

2006

- 1469 Betænkning om varetægtsfængsling i isolation efter 2000-loven
- 1470 Dansk straffemyndighed i forhold til seksuel udnyttelse af børn i udlandet
- 1471 Digital Tinglysning
- 1472 Ikke offentliggjort
- 1473 Betænkning om revision af arvelovgivningen m.v.
- 1474 Straffelovrådets betænkning om det strafferetlige værn mod terrorisme
- 1475 Betænkning om forældremyndighed og samvær
- 1476 Betænkning fra udvalget om planlægning og detailhandel
- 1477 Betænkning fra arbejdsgruppen om ændring af den kirkelige struktur
- 1478 Ikke offentliggjort
- 1479 Betænkning om retsplejelovens regler om advokater
- 1480 Betænkning om revision af ophavsretslovens kapitel 3
- 1481 Reform af den civile retspleje V
- 1482 Betænkning om arbejdsskadesikring (kun elektronisk udgave)
- 1483 Betænkning om tv-overvågning
- 1484 Ikke offentliggjort
- 1485 Betænkning om forurettedes procesuelle retsstilling i straffesager
- 1486 Betænkning om alkohol i udåndingsluft og en nulgrænse for euforiserende stoffer mv.
- 1487 Kommunal og regional revision

Betænkning nr. 1487

KOMMUNAL OG REGIONAL REVISION

SAGKUNDSKAB, UAFHÆNGIGHED OG TILSYN HERMED

Betænkning afgivet af det af
regeringen den 7. maj 2003 nedsatte
Udvalg om den kommunale revision

December 2006

Udgivet af: Indenrigs- og Sundhedsministeriet

Publikation

Design: 1508 A/S

Foto: Kenn Mathiesen

Tryk: Schultz Grafisk A/S

Oplag: 400 stk.

Pris: 200 kr. inkl. moms

ISBN-nr.: 978-87-7601-204-5

Elektronisk publikation

Produktion. Schultz Grafisk A/S

ISBN-nr.: 978-87-7601-205-2

Publikationen kan hentes på Indenrigs- og
Sundhedsministeriets hjemmeside: www.im.dk

Publikationen kan bestilles hos:

Schultz Boghandel

Telefon: 43 22 72 88/43 22 73 06

E-mail: schultz@schultz.dk

Indhold

Kapitel 1 Indledning.....	9
1.1. Udvalgets nedsættelse og kommissorium.....	9
1.2. Udvalgets sammensætning.....	12
1.3. Udvalgets arbejde.....	13
Kapitel 2 Sammenfatning af udvalgets anbefalinger.....	15
2.1. Den kommunale revisions uafhængighed.....	15
2.2. Den kommunale revisions sagkundskab.....	18
2.3. Tilsyn.....	19
2.4. Kommunernes Revision.....	21
2.5. Den regionale revision.....	23
Kapitel 3 Udvalgets overvejelser.....	24
3.1. Overvejelser om den kommunale revisions uafhængighed.....	24
3.1.1. Problemstilling.....	24
3.1.2. Konkret uafhængighed.....	29
3.1.3. Skærpede krav til revisors konkrete uafhængighed.....	33
3.1.4. Ejerforhold.....	37
3.1.5. Intern rotation.....	40
3.1.6. Vederlag.....	43
3.1.7. Overvejelser om betydningen af den kommunalretlige grundsætning om den kommunale revisors uafhængighed efter indførelsen af regler svarende til revisorlovens regler om uafhængighed.....	44
3.1.8. Generelle overvejelser.....	46
3.2. Overvejelser om den kommunale revisions sagkundskab.....	48
3.2.1. Problemstilling.....	48
3.2.2. Overvejelser om behovet for at stille et uddannelseskrav, der sikrer dokumentation for revisors sagkundskab.....	51
3.2.3. Overvejelser om det relevante uddannelseskrav.....	53
3.2.3.1. Krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor.....	54
3.2.4. Overvejelser om betydningen af kravet i den kommunale styrelseslov om, at kommunen skal have en sagkyndig revision.....	61
3.2.5. Generelle overvejelser.....	63
3.3. Overvejelser om tilsyn og reaktionsmuligheder.....	63

3.3.1. Problemstilling.....	63
3.3.2. Kontrol med, at kommunalbestyrelsen har antaget en uafhængig kommunal revisor.....	66
3.3.2.1. Problemstilling	67
3.3.2.2. Bør uafhængigheden af den kommunale revisor, kommunalbestyrelsen har antaget påses af de kommunale tilsynsmyndigheder?	67
3.3.2.3. Hvorledes kan de kommunale tilsynsmyndigheder få den fornødne viden om forhold, der vedrører den kommunale revisors uafhængighed?	69
3.3.2.4. Hvilken adgang skal de kommunale tilsynsmyndigheder have til at indbringe kommunens revisor for revisorlovens kontrolorganer?	73
3.3.2.5. I hvilket omfang skal de kommunale tilsynsmyndigheder indbringe revisor for revisorlovens kontrolorganer og afvente en vurdering hos revisorlovens kontrolorganer af revisors uafhængighed, førend de kommunale tilsynsmyndigheder reagerer over for kommunalbestyrelsen?.....	76
3.3.2.6. Bør den kommunale revisors uafhængighed sikres ved tilsynsmyndighedens godkendelse eller ved de kommunale tilsynsmyndighedens efterfølgende kontrol af lovligheden af kommunalbestyrelsens antagelse af en kommunal revisor?	80
3.3.2.7. De kommunale tilsynsmyndigheders adgang til at tilbagekalde en godkendelse...86	
3.3.3. Kontrol med, at kommunalbestyrelsen har antaget en statsautoriseret eller registreret kommunal revisor.....	87
3.3.3.1. Problemstilling	87
3.3.3.2. Bør kravet om, at den kommunale revisor er statsautoriseret eller registreret, påses af de kommunale tilsynsmyndigheder?	88
3.3.3.3. Bør kravet om, at den kommunale revisor er statsautoriseret eller registreret, påses ved tilsynsmyndighedens forudgående godkendelse eller efterfølgende legalitetskontrol?	88
3.3.4. Kontrol med, at kommunalbestyrelsen har antaget en sagkyndig kommunal revisor.....	90
3.3.4.1. Problemstilling	90
3.3.4.2. Bør kravet om, at den kommunale revisor er sagkyndig, påses af de kommunale tilsynsmyndigheder?	91
3.3.4.3. Hvorledes kan de kommunale tilsynsmyndigheder få den fornødne viden om forhold, der vedrører den kommunale revisors sagkundskab?	92
3.3.4.4. Hvilken adgang skal de kommunale tilsynsmyndigheder have til at indbringe kommunens revisor for revisorlovens kontrolorganer?	94
3.3.4.5. I hvilket omfang skal de kommunale tilsynsmyndigheder indbringe revisor for revisorlovens kontrolorganer og afvente en vurdering hos revisorlovens kontrolorganer af revisors sagkundskab, førend de kommunale tilsynsmyndigheder reagerer over for kommunalbestyrelsen?.....	95

3.3.4.6. Bør kravet om, at den kommunale revisor er sagkyndig, påses ved tilsynsmyndighedens forudgående godkendelse eller efterfølgende legalitetskontrol?	97
3.3.4.7. De kommunale tilsynsmyndigheders adgang til at tilbagekalde en godkendelse..	99
3.3.5. Kontrol med, at en og samme kommunale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen.....	100
3.3.5.1. Problemstilling.....	101
3.3.5.2. Bør de kommunale tilsynsmyndigheder påse, at en og samme kommunale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen?	101
3.3.5.3. Bør tilsynsmyndigheden ved forudgående godkendelse eller efterfølgende legalitetskontrol påse, at en og samme kommunale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen?	102
3.3.6. Kontrol med, at kommunalbestyrelsen har antaget en kommunal revisor på en lovlig måde	103
3.3.6.1. Problemstilling.....	103
3.3.6.2. Bør lovligheden af kommunalbestyrelsens antagelse af revisor påses af de kommunale tilsynsmyndigheder?	103
3.3.6.3. Bør lovligheden af kommunalbestyrelsens antagelse af revisor påses ved tilsynsmyndighedens forudgående godkendelse eller efterfølgende legalitetskontrol?	104
3.3.7. Kontrol med, om revisor forsømmer udøvelsen af sin virksomhed	104
3.3.8. Kontrol med kommunalbestyrelsens afskedigelse af den kommunale revisor	105
3.3.8.1. Problemstilling.....	105
3.3.8.2. Bør lovligheden af kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisor påses af de kommunale tilsynsmyndigheder?	106
3.3.8.3. Hvorledes kan de kommunale tilsynsmyndigheder få den fornødne viden om lovligheden af kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisor?	106
3.3.8.4. Bør lovligheden af kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisor påses ved tilsynsmyndighedens forudgående godkendelse eller efterfølgende legalitetskontrol?	107
3.3.9. Konklusion.....	111
3.4. Overvejelser om Kommunernes Revision	119
3.4.1. Konsekvenserne for Kommunernes Revision i sin nuværende form af en gennemførelse af udvalgets anbefalinger uden overgangsbestemmelser	120
3.4.1.1. Konkret uafhængighed	121
3.4.1.2. Ejerforhold.....	123
3.4.1.3. Revisorlovens krav til revisors udøvelse af sine erklæringsopgaver gennem en statsautoriseret henholdsvis registreret revisionsvirksomhed	123
3.4.1.4. Praktisk uddannelse - uddannelsessted	124
3.4.1.5. Vurdering af de samlede konsekvenser for Kommunernes Revision i sin nuværende form af en gennemførelse af udvalgets anbefalinger.....	124
3.4.2. KL's beslutning om omdannelse af Kommunernes Revision.....	125

3.4.3. En eventuel overgangsordnings nærmere udformning	127
3.4.4. Det retlige grundlag for eventuelle krav om rådighedsløn og pension fra de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, ved en omdannelse til et aktieselskab	129
3.4.4.1. Virksomhedsoverdragelsesloven.....	131
3.4.4.2. Statslige tjenestemænd.....	135
3.4.4.3. Kommunale tjenestemænd	140
3.4.4.4. De i henhold til KL's tjenestemandregulativ ansatte medarbejdere i Kommunernes Revision	146
3.4.5. Behovet for en overgangsordning	152
3.4.6. Overgangsperiodens længde.....	156
3.4.7. Adgang for Kommunernes Revision til at revidere revisionspligtige virksomheder indtil ikrafttrædelsen	160
3.4.8. Kvalitetskontrol med Kommunernes Revision indtil ikrafttrædelsen.....	161
Kapitel 4 Udkast til forslag til lovbestemmelser som opfølgning på Revisionsudvalgets anbefalinger.....	165
Bilag A Redegørelse for gældende ret	197
A.1. Regelgrundlaget for kommunalbestyrelsens valg af den kommunale revision.....	197
A.1.1. Krav til den kommunale revisions uafhængighed	198
A.1.2. Krav til den kommunale revisions sagkundskab	203
A.1.3. Reaktionsmuligheder og tilsyn i forhold til den kommunale revision	205
A.2. Regelgrundlaget for regionsrådets valg af den regionale revision	210
A.2.1. Krav til den regionale revisions uafhængighed	211
A.2.2. Krav til den regionale revisions sagkundskab	212
A.2.3. Reaktionsmuligheder og tilsyn i forhold til den regionale revision.....	212
A.3. Revisorlovgivningen	213
A.3.1. Revisorlovens anvendelsesområde	214
A.3.2. Danske regler om revisorerers uafhængighed	216
A.3.2.1. Danske regler om revisors konkrete uafhængighed	218
A.3.2.2. Danske regler om ejerforholdene for revisionsvirksomheder	223
A.3.2.3. Danske regler om intern rotation.....	226
A.3.2.4. Danske regler om revisors vederlag	228
A.3.3. EF-regler om revisorerers uafhængighed	229
A.3.3.1. Det hidtidige 8. selskabsdirektiv – Rådets direktiv nr. 84/253/EØF	229
A.3.3.2. Kommissionens henstilling af 16. maj 2002 om revisorerers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper (2002/590/EF).....	231
A.3.3.3. Kommissionens henstilling af 25. november 2000 om mindstekrav til kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision (2001/256 EF).....	235
A.3.3.4. Det nye 8. selskabsdirektiv – Europa-Parlamentets og Rådets direktiv nr. 2006/43/EF	236

A.3.4. Forholdet mellem de danske regler og EF-reglerne om revisors uafhængighed ...	240
A.3.4.1. Forholdet mellem de danske regler og EF-reglerne om revisors konkrete uafhængighed	240
A.3.4.2. Forholdet mellem de danske regler og EF-reglerne om ejerforholdene for revisionsvirksomheder	242
A.3.5. Krav til revisors sagkundskab	247
A.3.5.1. Den teoretiske uddannelse	247
A.3.5.1.1. Rådets 8. selskabsdirektiv	247
A.3.5.1.2. Den teoretiske uddannelse til statsautoriseret revisor	250
A.3.5.1.3 Den teoretiske uddannelse til registreret revisor	254
A.3.5.2. Den praktiske uddannelse	255
A.3.5.3. Revisoreksamen og kvalifikationseksamen	257
A.3.5.4. Efteruddannelse	260
A.3.6. Revisorlovens krav til den faglige kvalitet af revisors arbejde	265
A.3.7. Reaktionsmuligheder og tilsyn	267
A.3.7.1. Beskikkelse	268
A.3.7.2. Kvalitetskontrol og revisortilsyn	271
A.3.7.3. Disciplinærnævn	278
A.4. Den kommunale revisions opgaver	281
A.5. Den regionale revisions opgaver	288
Bilag B Redegørelse for norsk, svensk og finsk ret om den kommunale revision	293
B.1. Norge	295
B.1.1. Revisionens rolle i kommunestyret	295
B.1.2. Krav til revisionens uafhængighed	296
B.1.3. Krav til revisionens sagkundskab	300
B.1.4. Reaktionsmuligheder og tilsyn i forhold til den kommunale revision	302
B.1.5. Den kommunale revisions opgaver	303
B.2. Sverige	307
B.2.1. Revisionens rolle i kommunestyret	307
B.2.2. Krav til revisionens uafhængighed	308
B.2.3. Krav til revisionens sagkundskab	309
B.2.3.1. Gældende lovgivning	309
B.2.3.2. Den frivillige certificeringsordning	311
B.2.4. Reaktionsmuligheder og tilsyn i forhold til den kommunale revision	315
B.2.5. Den kommunale revisions opgaver	315
B.3. Finland	317
B.3.1. Revisionens rolle i kommunestyret	317
B.3.2. Krav til revisionens uafhængighed	318
B.3.3. Krav til revisionens sagkundskab	320
B.3.3.1. Krav om, at kommunale regnskaber alene kan revideres af OFR-revisorer	320

B.3.3.2. Kravene til certificering som OFR-revisor	321
B.3.4. Reaktionsmuligheder og tilsyn i forhold til den kommunale revision	327
B.3.5. Den kommunale revisions opgaver	327
B.4. Skematisk oversigt over krav til den kommunale revision i Norge, Sverige og Finland	330
Bilag C Det kommunale revisionsmarked	339
C.1. Generelt om markedet	339
C.2. Kommunernes Revision	340
C.3. Øvrige revisionsfirmaer, der foretager kommunal revision	346
Bilag D	351
Bilag E	354
Bilag F Analyse af forventede udbud for kommuner og regioner i de kommende år	356

Kapitel 1 Indledning

1.1. Udvalgets nedsættelse og kommissorium

Regeringen besluttede den 7. maj 2003 at nedsætte et udvalg om den kommunale revision.

Udvalget fik følgende kommissorium:

”Det er et krav i lovgivningen, at revision af *erhvervsdrivende virksomheder med begrænset ansvar m.v.*, som f.eks. *aktie- og anpartsselskaber*, skal foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Reglerne om statsautoriserede og registrerede revisorer er fastsat i revisorlovgivningen, der indeholder en række detaljerede krav til statsautoriserede og registrerede revisorers sagkundskab og uafhængighed, herunder indflydelses- og ejerforhold af revisionsvirksomheder. Der er bl.a. regler om en teoretisk og praktisk uddannelse af revisorer, navnlig med henblik på den lovpligtige revision af erhvervsdrivende virksomheder. Der er endvidere i revisorlovgivningen regler om reaktionsmuligheder ved en revisors tilsidesættelse af de pligter, stillingen indebærer. I forslaget til ny revisorlov er det foreslået, at der tillige indføres lovpligtig kvalitetskontrol af den del af revisorerne arbejde, som danner grundlag for erklæringer til omverdenen. Revisorlovgivningen bygger i vidt omfang på EU-regulering.

Det følger af den kommunale styrelseslovs § 42, at enhver *kommune* skal have en sagkyndig revision, der skal godkendes af tilsynsmyndigheden. Det fremgår desuden, at kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisionen kræver tilsynsmyndighedens samtykke.

Den kommunale styrelseslov stiller ikke andre krav til den kommunale revision, end at den skal være sagkyndig. Desuden er det forudsat i styrelsesloven – ligesom det følger af almindelige retsgrundsætninger – at revisionen skal være uafhængig af kommunen. Der er ikke i styrelsesloven fastsat nærmere regler om krav til sagkundskab og uafhængighed eller fastsat regler om reaktionsmuligheder over for den kommunale revision og kompetence.

I modsætning til reglerne vedrørende revision af aktie- og anpartsselskaber m.v. er der således ikke i lovgivningen et krav om, at en kommunes regnskaber skal revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor. Det er den enkelte kommunalbestyrelse eller det

enkelte amtsråd, der inden for styrelseslovgivningens rammer beslutter, hvem der skal revidere kommunens regnskab.

Spørgsmålet om den kommunale revisions uafhængighed har været drøftet i Ekspertgruppen under ledelse af professor, dr. jur. Jens Peter Christensen, om kommunalbestyrelsens, revisionens, kommunaltilsynets og Indenrigs- og Sundhedsministeriets indsigt i den kommunale administration navnlig på det økonomiske område (betænkning nr. 1425/2002).

Ekspertgruppen konkluderede, at spørgsmålet om den kommunale revisions uafhængighed faldt uden for Ekspertgruppens kommissorium.

Et medlem af Ekspertgruppen (Foreningen af Statsautoriserede Revisorer) anbefalede dog, at problemstillingen tages op i forlængelse af Ekspertgruppens arbejde.

Der nedsættes et udvalg, der får til opgave at vurdere, om der i den kommunale styrelseslov bør stilles yderligere krav til den kommunale revisions sagkundskab og uafhængighed, samt om der skal fastsættes regler om reaktionsmuligheder, hvis revisor ikke udfører sit arbejde i overensstemmelse med god revisionskik og optræder i overensstemmelse med god revisorskik. Endvidere skal det vurderes, om der skal indføres et krav om, at den kommunale revision skal foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor. Det forudsættes, at den kommunale revision som hidtil vælges af kommunalbestyrelsen blandt udbyderne på det kommunale revisionsmarked.

Særligt vedrørende Kommunernes Revision

Kommunernes Revision er en selvstændig institution med tilknytning til KL, men ifølge Kommunernes Revisions vedtægter med fuldstændig uafhængighed af landsforeningen i revisionsfaglige spørgsmål. Kommunernes Revisions formål er at drive revisionsvirksomhed for kommuner og amtskommuner samt for organisationer eller foretagender, i hvilke amtskommuner eller kommuner har en økonomisk eller anden interesse. Virksomheden udøves i konkurrence med andre udbydere på det kommunale revisionsmarked.

Kommunernes Revision reviderer størsteparten af kommunernes og amtskommunernes regnskaber.

Kommunernes Revision er afskåret fra at revidere virksomheder omfattet af årsregnskabslovens klasse B, C og D (aktie- og anpartsselskaber m.v.). Dette følger af reglerne i årsregnskabsloven sammenholdt med revisorloven. Baggrunden er, at Kommunernes Revision ikke opfylder revisorlovens krav om ejerskab og uafhængighed for revisionsvirksomheder.

Indførelsen af et krav om, at den kommunale revision skal foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor, vil medføre, at Kommunernes Revision ikke med de nuværende ejerforhold vil kunne fungere som kommunal revision.

Desuden vil antallet af medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat på tjenestemandslignende vilkår, kunne udgøre en økonomisk barriere for, at Kommunernes Revision ved en ændring af ejerforholdene inden for kortere tid vil kunne opfylde revisorlovgivningens krav til revisionsvirksomheder.

Hvis udvalget vurderer, at det bør stilles som et krav i den kommunale styrelseslov, at den kommunale revision skal foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor, skal udvalget analysere behovet for og om nødvendigt foreslå overgangsbestemmelser i lovgivningen for Kommunernes Revision. Udvalget skal i den forbindelse vurdere, om det i sådanne overgangsbestemmelser bør sikres, at Kommunernes Revision i overgangsperioden kan revidere revisionspligtige virksomheder, jf. årsregnskabslovens bestemmelser herom, i lige konkurrence med andre revisionsvirksomheder. Det skal vurderes, om tilladelsen eventuelt skal begrænses til visse grupper af virksomheder. Endvidere skal det vurderes, om Kommunernes Revision i forbindelse med en overgangsordning helt eller delvis skal underkastes kvalitetskontrol fra Revisortilsynet eller et tilsvarende tilsyn.

Udvalget skal inddrage EU-retlige aspekter.

Vurderingen af behovet for overgangsbestemmelser og disses eventuelle indhold skal bl.a. baseres på en nærmere belysning af, i hvilket omfang antallet af medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat på tjenestemandslignende vilkår, udgør en økonomisk hindring for en ændring af ejerforholdene for Kommunernes Revision inden for kortere tid.

-0-

Udvalget sammensættes af embedsmænd fra Indenrigs- og Sundhedsministeriet, Økonomi- og Erhvervsministeriet, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finansministeriet, KL, Amtsrådsforeningen og Frederiksberg Kommune. Udvalget vil i fornødent omfang kunne inddrage repræsentanter fra Kommunernes Revision, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen Registrerede Revisorer. Udvalget ledes af Indenrigs- og Sundhedsministeriet.

Udvalget afslutter sit arbejde senest 1. januar 2004.

Udvalgets sekretariat varetages af Indenrigs- og Sundhedsministeriet og Økonomi- og Erhvervsministeriet i fællesskab.”

1.2. Udvalgets sammensætning

Udvalget har haft følgende medlemmer:

Formand:

Afdelingschef Hans B. Thomsen, Indenrigs- og Sundhedsministeriet.

Medlemmer:

Afdelingschef Thorkil Juul, Indenrigs- og Sundhedsministeriet.

Erhvervsjuridisk direktør Charlotte Münter, Økonomi- og Erhvervsministeriet. Udtrådt af udvalget i efteråret 2004.

Kontorchef Janus Krarup, Økonomi- og Erhvervsministeriet. Afløst i december 2005 af kontorchef Martin Bresson.

Kontorchef Niels Anker Ring, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Endvidere har vicedirektør Niels Henrik Englev, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, deltaget i en række af udvalgets møder.

Fuldmægtig Signe Trock Andersen, Finansministeriet. Afløst i december 2005 af fuldmægtig Anne Marie Lauritsen. Afløst i august 2006 af specialkonsulent Anita Lindberg.

Sekretariatschef Erling Friis Poulsen, KL. Afløst i december 2005 af direktør Grete Tarpgaard.

Chefkonsulent Anders Andersen, Amtsrådsforeningen.

Kontorchef Birgitte Valentin, Frederiksberg Kommune. Udtrådt af udvalget i december 2005, idet Frederiksberg Kommune herefter har været repræsenteret i udvalget af KL.

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen af Registrerede Revisorer samt Kommunernes Revision har været inviteret til at deltage i udvalgets drøftelser.

I udvalgets arbejde har statsautoriseret revisor Peter Meisner Sørensen repræsenteret Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, direktør Ane Arnth Jensen har repræsenteret Foreningen af Registrerede Revisorer, og administrerende direktør Peter Mehlbye har repræsenteret Kommunernes Revision.

Sekretariatsbetjeningen af udvalget har været ledet af Indenrigs- og Sundhedsministeriets Styrelseskontor. Økonomi- og Erhvervsministeriets kontor for boligpolitik, reguleringspolitik,

selskabsret, tilgængelighed og byfornyelse og Erhvervs- og Selskabsstyrelsens Erhvervscenter har deltaget i sekretariatsbetjeningen.

Udvalgets faste sekretariat har bestået af kontorchef Christian Schønau, der pr. 1. oktober 2005 blev afløst af konstitueret kontorchef Lise Brandi-Hansen, specialkonsulent Helle Borg Larsen, fuldmægtig Liselotte Bang (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen), fuldmægtig Lise Viftrup og fuldmægtig Louise Filt Beyer. Endvidere har specialkonsulent Ulla Klinker, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, indtil foråret 2004 og overassistent Kathrine M. Grølsted medvirket ved sekretariatsbetjeningen af udvalget.

1.3. Udvalgets arbejde

Udvalget har i perioden fra den 20. juni 2003 til 2. oktober 2006 afholdt i alt 8 møder. Udvalgets arbejde har været sat i bero i perioden fra foråret 2004 til foråret 2006 på grund af kommunalreformen.

Der har blandt udvalgets medlemmer været enighed om, at repræsentanterne for Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen af Registrerede Revisorer samt Kommunernes Revision, som har været inviteret til at deltage i udvalgets drøftelser, indgår i udvalgets udarbejdelse af betænkning på lige fod med udvalgets medlemmer.

Der har endvidere i udvalget været enighed om, at repræsentanterne for Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen af Registrerede Revisorer samt Kommunernes Revision er medunderskrivere af udvalgets betænkning.

Det blev endvidere besluttet at inddrage erfaringer med organisering af den kommunale revision i Finland, Norge og Sverige til brug for udvalgets overvejelser om, hvorvidt der i den kommunale styrelseslov bør stilles yderligere krav til den kommunale revisions uafhængighed og sagkundskab, samt for at belyse baggrunden og indholdet af de certificeringsordninger, der er indført i de øvrige nordiske lande.

Udvalget indledte sit arbejde med en redegørelse for den kommunale styrelseslovs krav til den kommunale revision og revisorlovens krav til statsautoriserede og registrerede revisorer og disses arbejde (betænkningens bilag A), en redegørelse for norsk, svensk og finsk ret om den kommunale revision (betænkningens bilag B), samt en beskrivelse af det kommunale revisionsmarked (betænkningens bilag C).

Dernæst har udvalget gjort sig en række overvejelser om den kommunale revisions uafhængighed og sagkundskab, behovet for reaktionsmuligheder og tilsyn samt konsekvenserne af udvalgets anbefalinger for Kommunernes Revision og andre revisionsvirksomheder. Overvejelserne findes i betænkningens kapitel 3.

Udvalgets overvejelser vedrører både kommuner og regioner, idet reglerne om den regionale revision, herunder regler om regionsrådets valg af revisor og revisionens opgaver, svarer til reglerne i den kommunale styrelseslov om den kommunale revision. Det er udvalgets opfattelse, at de samme hensyn vedrørende sikring af revisionens uafhængighed og sagkundskab således gør sig gældende for den regionale revision og den kommunale revision.

Udvalgets overvejelser vedrører ikke Københavns Kommune, idet det som angivet i udvalgets kommissorium er en forudsætning, at den kommunale revision som hidtil vælges af kommunalbestyrelsen blandt udbyderne på det kommunale revisionsmarked. Denne forudsætning gør sig ikke gældende for Københavns Kommune, hvis revision varetages af kommunens revisionsdirektorat i henhold til en af Borgerrepræsentationen vedtaget og af indenrigs- og sundhedsministeren stadfæstet revisionsvedtægt, jf. den kommunale styrelseslovs § 42 a.

I brev af 18. august 2006 har indenrigs- og sundhedsministeren orienteret KL's formand om udvalgets principbeslutning om udvalgets væsentligste anbefalinger samt om, at ministeren, når udvalgets arbejde er afsluttet, vil være indstillet på at fremsætte et forslag til ændring af lovgivningen, som gennemfører udvalget anbefalinger med udskudt ikrafttræden, således at kravene træder i kraft den 1. januar 2012. Brevet er vedlagt som bilag.

Udvalget har på baggrund af udvalgets overvejelser og udvalgets principbeslutning udarbejdet et udkast til ændring af lov om kommunernes styrelse, lov om regioner og om nedlæggelse af amtskommunerne, Hovedstadens Udviklingsråd og Hovedstadens Sygehusfællesskab samt revisorloven med bemærkninger. Lovudkastet findes i betænkningens kapitel 4.

København, den 22. december 2006

Hans B. Thomsen
(formand)

Anders Andersen
Martin Bresson
Anita Lindberg
Niels Anker Ring
Grete Tarpgaard

Ane Arnth Jensen
Thorkil Juul
Peter Mehlbye
Peter Meisner Sørensen

Lise Brandi-Hansen

Kapitel 2 Sammenfatning af udvalgets anbefalinger

2.1. Den kommunale revisions uafhængighed

Det er udvalgets anbefaling, at der som et supplement til de kommunalretlige grundsætninger om den kommunale revisions uafhængighed i lovgivningen stilles krav til den kommunale revisions uafhængighed, som svarer til de krav til uafhængighed, der stilles efter revisorloven.

Udvalget har i den forbindelse forudsat, at de gældende kommunalretlige grundsætninger om revisors uafhængighed bibeholdes. De gældende kommunalretlige grundsætninger har selvstændig betydning, idet den kommunale revision som udgangspunkt ikke må antages for en periode på under 3 år.

Efter udvalgets opfattelse skal revisorlovens krav til bl.a. revisionsvirksomhedens ejerforhold, revisors konkrete uafhængighed og revisors vederlag således være opfyldt for den kommunale revision.

Kommunale revisions- og erklæringsopgaver må således alene udføres af revisorer i virksomheder, der opfylder revisorlovens krav til at kunne være statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder. Revisor skal endvidere være konkret uafhængig af den reviderede virksomhed. Revisor må således f.eks. ikke udføre revisions- og erklæringsopgaver, hvis den reviderede virksomhed (kommunen) har en økonomisk interesse i revisionsvirksomheden eller ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse.

Baggrunden for udvalgets anbefaling om, at de krav til uafhængighed, der stilles efter revisorloven, og som kan opretholdes efter det nye 8. selskabsdirektiv, skal stilles til den kommunale revision, er navnlig, at det efter udvalgets opfattelse er af væsentlig betydning at sikre tilliden til, at kontrollen med den kommunale regnskabsaflægning er betryggende. En væsentlig forudsætning for, at der i offentlig-

heden er en sådan tillid til revisionen, er, at der er en tilstrækkelig sikring af revisionens uafhængighed.

De krav, der efter revisorloven stilles til revisorens uafhængighed, er som udgangspunkt mere vidtgående og konkrete end de krav, der stilles efter almindelige kommunalretlige grundsætninger. I modsætning til de gældende kommunalretlige regler må den reviderede virksomhed (kommunen) efter revisorloven således ikke have indirekte indflydelse eller økonomisk interesse i revisionsvirksomheden.

En konkretisering af kravene til den kommunale revisions uafhængighed svarende til revisorlovens krav om revisors uafhængighed vil således kunne medvirke til at højne sikkerheden for, at den kommunale revision konkret er uafhængig af kommunen. En konkretisering af kravene vil desuden kunne medvirke til at styrke offentlighedens tillid til den kommunale revision og dermed til kontrollen med den kommunale regnskabsafklæggelse.

En indførelse af regler svarende til revisorlovens regler om revisorerens uafhængighed vil desuden sikre, at der fremover anvendes EU-konforme standarder for revisionens uafhængighed også for så vidt angår den kommunale revision.

En indførelse af regler svarende til revisorlovens regler om revisorerens uafhængighed vil endvidere sikre, at der gælder de samme krav til revisionens uafhængighed, uanset hvilken revisor kommunalbestyrelsen vælger som kommunens revisor. Dette gælder ikke i dag, hvor revisorlovens – på en række punkter skærpede – krav til revisors uafhængighed alene finder anvendelse, hvis kommunalbestyrelsen antager en statsautoriseret eller registreret revisor som kommunens revisor.

Revisorlovens regler om kvalitetskontrol, tilsyn, Disciplinærnævn m.v. til sikring af overholdelsen af revisorlovgivningens krav til revisors sagkundskab og uafhængighed, er endvidere mere vidtgående end den kommunale styrelseslovs regler, hvorefter der ikke er etableret et direkte kontrolsystem med den kommunale revisions udførelse af sine opgaver.

Med indførelsen af et krav om, at enhver kommune skal lade sine regnskaber revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor, vil kontrollen med den kommunale revisions overholdelse af revisorlovgivningens krav til revisors sagkundskab og uafhængighed således blive skærpet.

Det er endvidere udvalgets anbefaling, at regler svarende til revisorlovens skærpede regler om konkret uafhængighed ved revision af virksomheder af væsentlig offentlig interesse tillige bør finde anvendelse for forholdet mellem den kommunale revisor og kommunen.

Det er således udvalgets opfattelse, at revisorlovens bestemmelser om revisors eller andre personer i revisionsvirksomhedens deltagelse i udførelsen af bogføringen eller dokumenter, revisor selv skal revidere, og om revisors eller andre personer i revisionsvirksomhedens deltagelse i ansættelsen af visse af den reviderede virksomheds centrale medarbejdere tilsvarende bør gælde for den kommunale revision.

Udvalget har herved navnlig lagt vægt på, at kommunernes økonomiske forvaltning er af stor offentlig interesse, og at hensynet til bedst muligt at sikre tilliden til den kommunale revisions uafhængighed er så tungtvejende, at revisorlovens skærpede uafhængighedskrav ved revision af virksomheder af væsentlig offentlig interesse bør finde anvendelse for den kommunale revision.

Det er desuden udvalgets anbefaling, at regler svarende til revisorlovens regler om intern rotation ved revision af virksomheder af væsentlig offentlig interesse tillige bør finde anvendelse for forholdet mellem den kommunale revisor og kommunen.

Det er således udvalgets opfattelse, at revisorlovens bestemmelse, hvorefter den eller de revisorer, der underskriver på revisionspåtegningen, skal udskiftes for en periode på mindst to år senest syv år efter, de er udpeget til opgaven, tilsvarende bør gælde for den kommunale revision.

Udvalget har herved bl.a. lagt vægt på, at et krav om intern rotation alt andet lige vil kunne bidrage til at styrke tilliden til den kommunale revisions uafhængighed. Kommunernes økonomiske forvaltning er af stor offentlig interesse, og det er derfor også af særlig betydning at sikre offentlighedens tillid til revisionens uafhængighed. De særlige hensyn, der gør sig gældende for de større virksomheder, som er omfattet af rotationsreglerne, og som er baggrunden for, at der stilles særligt høje krav til uafhængigheden for så vidt angår disse virksomheder, gør sig således tilsvarende gældende for kommuners vedkommende.

Det er en forudsætning for ovenstående anbefalinger, at revisorlovens krav til uafhængigheden alene skal gælde for kommunal revision i den udstrækning, disse kan opretholdes efter det nye 8. selskabsdirektiv.

For en nærmere beskrivelse af baggrunden for udvalgets anbefalinger henvises til kapitel 3.1.

2.2. Den kommunale revisions sagkundskab

Det er udvalgets anbefaling, at der stilles krav i lovgivningen om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor

Udvalget har i den forbindelse forudsat, at de gældende krav efter den kommunale styrelseslov til revisors sagkundskab bibeholdes. Bestemmelsen i den kommunale styrelseslov har selvstændig betydning, idet der efter bestemmelsen påhviler kommunalbestyrelsen en forpligtelse til ved valget af revisor at sikre, at revisionen besidder det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold.

Baggrunden for udvalgets anbefaling er navnlig, at det efter udvalgets opfattelse er afgørende at sikre, at den kommunale revision har den fornødne kompetence til at foretage revisionen af kommunens regnskaber, der udgør et væsentligt grundlag for tilsynsmyndighedernes tilsyn med kommunerne og for offentlighedens indsigt i anvendelsen af de kommunale midler.

Det er udvalgets opfattelse, at et krav om, at den kommunale revision skal varetages af statsautoriserede eller registrerede revisorer, vil være egnet til at sikre, at den kommunale revision besidder den fornødne regnskabs- og revisionsmæssige kompetence.

Udvalget har i den forbindelse henvist til, at beskikkelse som statsautoriseret eller registreret revisor forudsætter, at revisor ud over et teoretisk uddannelsesforløb har gennemgået et praktisk uddannelsesforløb, og at revisor kan dokumentere sine teoretiske og praktiske kompetencer ved en eksamen.

Udvalget har endvidere henvist til, at revisorloven forudsætter, at en revisor, der påtager sig et hverv som kommunal revisor, sikrer sig, at vedkommende har den fornødne kompetence til at løse opgaven, herunder den fornødne særlige sagkundskab som kommunal revision.

For en nærmere beskrivelse af baggrunden for udvalgets anbefalinger henvises til kapitel 3.2.

2.3. Tilsyn

Det er udvalgets anbefaling, at der som et supplement til revisorlovens kontrolsystem i forhold til statsautoriserede og registrerede revisorer skal ske en offentligretlig kontrol gennem de kommunale tilsynsmyndigheder af kommunalbestyrelsens overholdelse af følgende forhold:

- det af udvalget foreslåede krav i den kommunale styrelseslov om, at den kommunale revisor skal være statsautoriseret eller registreret
- den kommunale revisors uafhængighed
- den kommunale revisors sagkundskab
- det gældende krav i den kommunale styrelseslov om, at en og samme kommunale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen
- det gældende krav i lovgivningen om, at kommunalbestyrelsen har antaget en kommunal revisor på en lovlig måde
- lovligheden af kommunalbestyrelsens afskedigelse af den kommunale revisor

Det er således udvalgets anbefaling, at også de elementer af kravet om uafhængighed og sagkundskab, der svarer til revisorlovens krav herom, skal kunne påses af de kommunale tilsynsmyndigheder for at sikre kommunalbestyrelsens overholdelse heraf. Denne kontrol bliver i givet fald et supplement til revisorlovens kontrolsystem.

Efter udvalgets opfattelse gør den centrale rolle, revisionen har i kommunestyret til sikring af kommunalbestyrelsens indsigt i og kontrol med kommunens økonomiske forvaltning, det ønskeligt med en offentligretlig kontrol med, om kommunalbestyrelsen overholder sin offentligretlige forpligtelse for kommunalbestyrelsen til at undlade at antage henholdsvis at afskedige en revision, som i sit virke ikke overholder revisorlovgivningens regler, herunder reglerne om revisors uafhængighed og sagkundskab.

Det er endvidere udvalgets anbefaling, at der gennemføres en ændring af den kommunale styrelseslov, således at den af kommunalbestyrelsen antagne revisor

efter anmodning fra kommunalbestyrelsen skal give oplysning om forhold, der vedrører varetagelsen af revisors hverv. En sådan oplysningspligt vil kunne benyttes til at bede revisor give oplysning om forhold, der vedrører revisors uafhængighed, sagkundskab samt årsagerne til afskedigelsen.

Da kommunalbestyrelsen skal tilvejebringe og meddele den kommunale tilsynsmyndighed de oplysninger, tilsynsmyndigheden forlanger om forhold i kommunen, jf. den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1, vil en forpligtelse for revisor til at give kommunalbestyrelsen oplysning om forhold, der vedrører revisors hverv, også sikre, at den kommunale tilsynsmyndighed efter anmodning herom til kommunalbestyrelsen kan få underretning om de faktiske forhold vedrørende revisors forhold, tilsynsmyndigheden måtte forlange.

Den kommunale tilsynsmyndighed kan imidlertid ikke i medfør af bestemmelsen i den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1, foreskrive, hvordan de af tilsynsmyndigheden ønskede oplysninger tilvejebringes og fra hvem. Kommunalbestyrelsen vil således ikke i medfør af bestemmelsen være forpligtet til at indhente revisors egen vurdering af sine forhold, hvilket kan være af betydning for det kommunale tilsyn. Det er på den baggrund udvalgets anbefaling, at der gennemføres en ændring af den kommunale styrelseslov, således at tilsynsmyndigheden skal kunne pålægge kommunalbestyrelsen at indhente de omhandlede oplysninger fra kommunens revisor.

Det er desuden udvalgets anbefaling, at de kommunale tilsynsmyndigheder skal have adgang til at indbringe kommunens revisor for Disciplinærnævnet med henblik på, forinden de kommunale tilsynsmyndigheder reagerer over for kommunalbestyrelsen, at opnå en autoritativ bedømmelse af, om kommunens revisor har overtrådt revisorlovens krav til revisors uafhængighed og sagkundskab.

Det er endelig udvalgets anbefaling, at det gældende krav i den kommunale styrelseslov om tilsynsmyndighedens godkendelse af kommunalbestyrelsens valg af revisor og om tilsynsmyndighedens samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisor bør bibeholdes og ikke afløses af det almindelige efterfølgende tilsyn med lovligheden af kommunalbestyrelsens dispositioner.

Det er i den forbindelse udvalgets anbefaling, at det kommunale tilsyn efter en konkret vurdering skal kunne nægte godkendelse i den situation, hvor revisor tidligere i en periode ikke har været uafhængig eller sagkyndig.

Det er endvidere udvalgets anbefaling, at det kommunale tilsyn ud fra det offentlig-retlige hensyn til at sikre, at den kommunale revision fortsat opfylder lovgivningens krav, skal have ret til uanset modstående hensyn at tilbagekalde en godkendelse, hvis revisor ikke eller ikke længere er uafhængig eller sagkyndig eller opfylder kravene i lovgivningen i øvrigt, og at det kommunale tilsyn efter en konkret vurdering skal kunne tilbagekalde godkendelse i den situation, hvor revisor tidligere i en periode ikke har været uafhængig eller sagkyndig.

For en nærmere beskrivelse af baggrunden for udvalgets anbefalinger henvises til kapitel 3.3.

2.4. Kommunernes Revision

Udvalget har i overensstemmelse med kommissoriet overvejet, hvorvidt der – som følge af udvalgets anbefaling om, at der stilles krav i lovgivningen om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor – er behov for, at der fastsættes overgangsbestemmelser i lovgivningen for Kommunernes Revision.

Udvalgets overvejelser er sket i lyset af den beslutning, som KL's bestyrelse den 19. maj 2005 har truffet om at omdanne Kommunernes Revision til et aktieselskab KR A/S, der overtager aktiviteterne i Kommunernes Revision, bortset fra pensionsforpligtelsen over for de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat på tjenestemandslignende vilkår.

Det følger af beslutningen, at KR A/S overtager alle medarbejdere i Kommunernes Revision bortset fra de medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår, der ikke ønsker at overgå til ansættelse i KR A/S. De pågældende medarbejdere vil i stedet blive udlånt af Kommunernes Revision til KR A/S.

Efter beslutningen vil KL pr. 1. januar 2012 fuldt ud have afviklet sit ejerskab i KR A/S med henblik på, at aktieselskabet fra den 1. januar 2012 kan opfylde revisorlovens krav til revisionsvirksomheder.

Det er udvalgets anbefaling, at kravet om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, først træder i kraft med virkning fra den 1. januar 2012.

Ved at udforme overgangsordningen som en generel regulering af forholdene for den kommunale revision sikres, at der for alle aktører på det kommunale revisionsmarked er samme adgang til at gøre brug af overgangsordningen.

Bag anbefalingen af, at kravet om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor først skal træde i kraft med virkning fra den 1. januar 2012, ligger hensynet til, at Kommunernes Revision får rimelige muligheder for at håndtere tjenestemandssituationen på en ordentlig og forsvarlig måde og dermed får rimelige økonomiske muligheder for at omdanne sig til en revisionsvirksomhed, der opfylder revisorlovens krav.

Baggrunden for udvalgets anbefaling er således, at Kommunernes Revision, der ejes af KL, ikke med sin nuværende organisering opfylder samtlige revisorlovens krav til uafhængighed, herunder ejerforhold, og således ikke med sin nuværende organisering vil kunne varetage kommunale revisionsopgaver, såfremt udvalgets anbefaling om at indføre et krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor følges. Det bemærkes herved, at Kommunernes Revision pr. 1. juli 2006 reviderede 84 % af landets kommuner med 70 % af landets indbyggere (226 ud af 270 kommuner, eksklusive Københavns Kommune) og 54 % af landets amtskommuner med 47 % af landets indbyggere (7 ud af 13 amtskommuner).

Udvalgets anbefaling om den udskudte ikrafttræden hviler på følgende forudsætninger:

- at KR A/S som tilkendegivet af KL og Kommunernes Revision senest fra og med regnskabsåret 2007 vil efterleve de i Danmark gældende revisionsstandarder,
- at KR A/S som tilkendegivet af KL og Kommunernes Revision vil være indstillet på med virkning for regnskabsåret 2007 at underkaste sig en frivillig faglig kvalitetskontrol af samme karakter som den, der gælder for statsautoriserede og registrerede revisorer, idet kvalitetskontrollen foretages af en af de kvalitetskontrollanter, som er godkendt af Revisortilsynet efter de gældende regler, og resultatet af kontrollen offentliggøres senest foråret 2009,
- at afregningsprisen mellem Kommunernes Revision og KR A/S for udlejning af tjenestemænd til KR A/S som bekræftet af KL og Kommunernes Revision vil

omfatte de fulde omkostninger for Kommunernes Revision til løbende afholdelse af løn og pensionsbidrag for de udlånte medarbejdere, og at afregningen sker til kostprisen, herunder at KR A/S vil afgive en ledelseserklæring i forbindelse med virksomhedens årsrapport om, at afregningsprisen omfatter de fulde omkostninger for Kommunernes Revision til løbende afholdelse af løn og pensionsbidrag for de udlånte medarbejdere, og

- at goodwill som bekræftet af KL og Kommunernes Revision er indregnet i åbningsbalancen for KR A/S med angivelse af beløbets størrelse, herunder at regnskaberne for KR A/S som tilføjet af KL og Kommunernes Revision vil blive udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabslovens regler for aktieselskaber, herunder de gældende regler om offentliggørelse.

For en nærmere beskrivelse af baggrunden for udvalgets anbefalinger henvises til kapitel 3.4.

2.5. Den regionale revision

Det er udvalgets anbefaling, at tilsvarende krav som anført i kap. 2.1-2.4 til den kommunale revision indføres for den regionale revision.

Baggrunden for udvalgets anbefaling er, at reglerne om den regionale revision, herunder regler om regionsrådets valg af revisor og revisionens opgaver, svarer til reglerne om den kommunale revision. De samme hensyn vedrørende sikring af revisionens uafhængighed og sagkundskab gør sig således gældende for den regionale revision og den kommunale revision.

Kapitel 3 Udvalgets overvejelser

3.1. Overvejelser om den kommunale revisions uafhængighed

3.1.1. Problemstilling

Det følger af almindelige kommunalretlige grundsætninger, at den kommunale revision skal være uafhængig af kommunen for at kunne varetage sine opgaver, jf. nærmere bilag A.1.1.

Med henblik på bl.a. at sikre den kommunale revisions uafhængighed stilles der efter den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, krav om tilsynsmyndighedens godkendelse af revisionen.

De kommunalretlige grundsætninger om den kommunale revisions uafhængighed antages at indebære:

- at revisionens hovedopgave i forhold til kommunen skal være at udøve egentlig revisionsvirksomhed, og at revisionen ikke må deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved revisionens stilling som uafhængig revision vil kunne bringes i fare,
- at kommunalbestyrelsen, kommunens udvalg eller kommunens forvaltning ikke må øve konkret indflydelse på revisionens tilrettelæggelse af revisionsopgaven, heller ikke ved fastsættelsen af kommunens revisionsregulativ,
- at revisionen skal være personelt og organisatorisk uafhængig af kommunen, således som dette krav skal forstås efter kommunalretlige grundsætninger, og
- at den kommunale revision som udgangspunkt ikke kan antages for en vis kortere periode (mindre end 3 regnskabsår).

Princippet om uafhængighed er afspejlet i bestemmelsen i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 6. Revisionen må efter bestemmelsen ikke deltage i eller tage

medansvar for beslutninger, hvorved revisionens stilling som uafhængig revision vil kunne bringes i fare. Kravene til den kommunale revisions uafhængighed er herudover ikke præciseret nærmere i lovgivningen.

Udvalget har i overensstemmelse med kommissoriet overvejet, om de gældende regler i den kommunale styrelseslovgivning er tilstrækkelige til at sikre den kommunale revisions uafhængighed, eller om der bør stilles yderligere krav til den kommunale revisions uafhængighed.

Udvalget har i forbindelse med sine overvejelser sammenholdt de kommunalretlige regler om revisors uafhængighed med revisorlovgivningens regler om uafhængighed. Revisorloven stiller en række nærmere beskrevne krav til revisors uafhængighed.

Revisorlovens regler finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvergivers eget brug, jf. revisorlovens § 1, stk. 2.

Revisorloven omfatter alene revision og erklæringsopgaver udført af statsautoriserede eller registrerede revisorer, jf. revisorlovens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1 og 2.

Revision af kommunale regnskaber er således omfattet af revisorloven, hvis kommunens revisor er statsautoriseret eller registreret, jf. bilag A.2.1. Revisorloven indeholder regler vedrørende revisors uafhængighed, som også gælder for den kommunale revision i det omfang, kommunale regnskaber revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor:

- *konkret uafhængighed*, jf. revisorlovens § 11 og nærmere bilag A.3.2.1. – hvorefter revisor ikke må udføre revisions- og erklæringsopgaver, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed. Revisorloven indeholder en opregning af, hvilke omstændigheder der altid vil være egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed (navnlig familiemæssige, økonomiske eller beslutningsmæssige bånd til den, hvis forhold er genstand for revision) og en opregning af omstændigheder, som kan tænkes at rejse tvivl om uafhængigheden,

- *ejerforhold*, jf. revisorlovens § 12 og nærmere bilag A.3.2.2. – regulering af, i hvilke virksomhedsformer revisionsvirksomhed kan drives samt af fordelingen af kapitalandele og stemmeandele i sådanne virksomheder. Det er udgangspunktet, at majoriteten af en revisionsvirksomhed skal ejes af statsautoriserede eller registrerede revisorer, ligesom statsautoriserede eller registrerede revisorer skal have majoriteten af stemmerne i virksomheden,
- *vederlag*, jf. revisorlovens § 13 og nærmere bilag A.3.2.4. – regulering af, hvilket vederlag revisor må kræve for udførelsen af revisors opgaver, samt regulering af, hvor stor en andel af sin omsætning revisor må have fra én kunde (max. 20 %).

Revisorloven indeholder herudover særlige regler om revisors uafhængighed vedrørende selskaber af særlig offentlig interesse, som i dag ikke gælder for den kommunale revision:

- *intern rotation*, jf. revisorlovens § 10, stk. 2, og nærmere bilag A.3.2.3. – krav om, at den eller de revisorer, der er ansvarlige for og underskriver revisionspåtegninger i børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber, finansielle virksomheder og visse øvrige større virksomheder (der opfylder mindst to af tre nærmere fastsatte kriterier om en medarbejderstab på 2.500 personer, en balancesum på 5 mia. kr. og en nettoomsætning på 5 mia. kr.) skal udskiftes for en periode af mindst 2 år senest 7 år efter, at den/de er udpeget til opgaven.

Revisorloven indeholder endvidere en række regler, der skal medvirke til at sikre, at kravene til revisors uafhængighed overholdes, og som gælder for den kommunale revision i det omfang, kommunale regnskaber revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor:

- Revisionsvirksomheder skal opstille retningslinjer, som sikrer, at revisor tager stilling til, om der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om vedkommendes uafhængighed, jf. revisorlovens § 11, stk. 4.
- Uafhængig kvalitetskontrol, som udøves af Revisortilsynet og de af Revisortilsynet godkendte kvalitetskontrollanter, jf. revisorlovens kapitel 9 og nærmere bilag A.3.7.2. Ved kontrollen påses det bl.a., at revisionsvirksomheden har opstillet de ovenfor nævnte retningslinjer.

- Hvis revisionsvirksomheden ikke har opstillet de nævnte retningslinjer, kan Revisortilsynet indbringe virksomheden for Disciplinærnævnet, der har visse sanktionsmuligheder, jf. revisorlovens kapitel 11 og nærmere bilag A.3.7.3.

Revisorlovens regler om revisors uafhængighed og de regler, der skal sikre overholdelsen af uafhængighedskravet, bygger i vidt omfang på Rådets 8. selskabsdirektiv samt EU-Kommissionens henstillinger om revisorerers uafhængighed henholdsvis om mindstekrav til kvalitetssikring, jf. bilag A.2.3., og svarer til Europa-Parlamentets og Rådets nye 8. selskabsdirektiv, der skal være gennemført i dansk ret senest 29. juni 2008, jf. bilag A.3.3.4.

De fleste erhvervsdrivende virksomheder, herunder selskaber omfattet af aktieselskabsloven, anpartsselskabsloven, lov om erhvervsdrivende fonde og lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, skal i henhold til årsregnskabsloven revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor. Revisorlovens krav om revisionens uafhængighed finder således anvendelse ved revision af sådanne virksomheder, jf. nærmere bilag A.3.1.

Det er udvalgets generelle opfattelse, at kravet om revisors uafhængighed er udtryk for et fundamentalt princip, som bør gælde for enhver revisionsopgave.

Udvalget har på den baggrund fundet anledning til at overveje, om der som et supplement til de kommunalretlige grundsætninger om den kommunale revisions uafhængighed bør indføres krav til den kommunale revisions uafhængighed, som svarer til revisorlovens krav til statsautoriserede og registrerede revisorerers uafhængighed.

Udvalget har i den forbindelse foretaget en vurdering af, om regler svarende til revisorlovens regler om konkret uafhængighed, ejerforhold, vederlag og rotation bør gælde for den kommunale revision, jf. nedenfor under kapitel 3.1.2. – 3.1.6. Udvalget har endvidere foretaget en generel vurdering af, om regler svarende til revisorlovens uafhængighedsregler bør finde anvendelse for den kommunale revision, jf. nedenfor under kapitel 3.1.8.

Udvalget har i den forbindelse forudsat, at de regler i revisorloven, der skal sikre overholdelsen af reglerne om uafhængighed, dvs. reglerne om krav til revisionsvirksomhedernes opstilling af de nødvendige retningslinier, reglerne om Revisortil-

synets uafhængige kvalitetskontrol samt reglerne om Disciplinærnævnet, i givet fald tilsvarende vil skulle gælde for den kommunale revision. Baggrunden herfor er, at reglerne i revisorloven om revisionens uafhængighed udgør et samlet regelsæt, hvis formål er at sikre, at der ikke kan rejses tvivl om revisors uafhængighed. De regler i revisorloven, der skal sikre overholdelsen af reglerne om revisors uafhængighed, udgør efter udvalgets opfattelse en naturlig del af dette regelsæt.

Udvalget har således forudsat, at eventuelle krav til den kommunale revisions uafhængighed vil være krav, der – ligesom revisorlovens krav om revisors uafhængighed – får direkte virkning for revisor, og som revisor er forpligtet til at overholde.

De kommunalretlige grundsætninger om revisors uafhængighed har derimod ikke direkte virkning for revisor, men alene for kommunalbestyrelsen, idet det påhviler kommunalbestyrelsen at sikre overholdelsen af de kommunalretlige grundsætninger. Betydningen af de kommunalretlige grundsætninger efter en eventuel indførelse af krav til revisors uafhængighed svarende til kravene efter revisorloven belyses i kapitel 3.1.7.

Udvalgets overvejelser i dette kapitel vedrører både kommuner og regioner, idet de gældende krav i regionsloven til den regionale revisions uafhængighed svarer til de gældende krav i den kommunale styrelseslov til den kommunale revisions uafhængighed, og idet der efter udvalgets opfattelse også fremover bør stilles samme krav til revisionens uafhængighed, uanset om der er tale om revision af kommunale eller regionale regnskaber.

Udvalgets overvejelser vedrører ikke Københavns Kommune, idet det som angivet i udvalgets kommissorium er en forudsætning, at den kommunale revision som hidtil vælges af kommunalbestyrelsen blandt udbyderne på det kommunale revisionsmarked. Denne forudsætning gør sig ikke gældende for Københavns Kommune, hvis revision varetages af kommunens revisionsdirektorat i henhold til en af Borgerrepræsentationen vedtaget og af indenrigs- og sundhedsministeren stadfæstet revisionsvedtægt, jf. den kommunale styrelseslovs § 42 a.

3.1.2. Konkret uafhængighed

Bestemmelsen i revisorlovens § 11, stk. 1, hvorefter revisor ikke må udføre opgaver, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed, er efter udvalgets opfattelse udtryk for et grundlæggende princip, som udgør en forudsætning for, at offentligheden kan have tillid til enhver erklærings- og revisionsopgave, som revisor udfører.

Det er udvalgets opfattelse, at dette grundlæggende princip tillige bør gælde for den kommunale revision. Det er således efter udvalgets opfattelse af væsentlig betydning, at offentligheden i videst muligt omfang har tillid til den kommunale revision og dermed til kontrollen med den kommunale regnskabsaflæggelse.

Det er i den forbindelse udvalgets opfattelse, at den tilgang til uafhængighedsbegrebet, som er udtrykt i revisorlovens § 11, hvorefter revisor kan demonstrere sin uafhængighed ved at fremstå som uafhængig, tilsvarende udtrykker et grundlæggende princip, som tillige bør finde anvendelse for den kommunale revision.

Udvalget har herefter foretaget en vurdering af, om beskrivelsen i revisorlovens § 11, stk. 2, af omstændigheder, som udgør en sådan trussel mod revisors uafhængighed, at denne ikke kan afgive erklæringer efter revisorloven, og beskrivelsen i § 11, stk. 3, af omstændigheder, der kan udgøre en sådan trussel mod revisors uafhængighed, at denne ikke kan afgive erklæringer efter revisorloven, tillige bør gælde for forholdet mellem den kommunale revision og kommunen.

§ 11, stk. 2, nr. 1, omhandler tilfælde, hvor revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, gennem tætte familiemæssige bånd er knyttet til personer, der udøver bestemmende indflydelse på, bestrider ledelsesmæssige opgaver for eller har ansvaret for økonomiske relationer hos den, hvis forhold revisionen vedrører.

§ 11, stk. 2, nr. 2, omhandler tilfælde, hvor nærtstående til revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, har en mere end ubetydelig økonomisk interesse (hvorved hovedsageligt forstås ejerinteresse) i den reviderede virksomhed.

§ 11, stk. 2, nr. 3, omhandler tilfælde, hvor revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, er eller inden for de seneste 2 år har været ansat i eller medlem af ledelsen i eller på et

hvilket som helst niveau træffer eller har truffet beslutninger for den virksomhed, hvis forhold revisionen vedrører.

§ 11, stk. 2, nr. 4, omhandler tilfælde, hvor revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, har nogen form for direkte eller indirekte økonomisk interesse (hvorved hovedsageligt forstås ejer-interesse) i den reviderede virksomhed.

§ 11, stk. 2, nr. 5, omfatter tilfælde, hvor revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, har andre former for økonomisk forbindelse – typisk forretningsmæssige forbindelser – med den virksomhed, om hvis forhold revisionen vedrører, end en direkte ejerinteresse. I sådanne tilfælde foreligger der omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed, medmindre den økonomiske forbindelse sker på almindelige forretningsmæssige vilkår og er ubetydelig.

§ 11, stk. 2, nr. 6, omhandler tilfælde, hvor den virksomhed, hvis forhold revisionen vedrører, har nogen form for direkte eller indirekte økonomisk interesse i revisionsvirksomheden.

§ 11, stk. 2, nr. 7, omhandler tilfælde, hvor den virksomhed, hvis forhold revisionen vedrører, eller denne virksomheds ledelse eller ansatte har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller til bestyrelsen i revisionsvirksomhedens modervirksomhed.

§ 11, stk. 2, nr. 8, indeholder et skærpet uafhængighedskrav til visse virksomheder, jf. kapitel 3.1.3.

§ 11, stk. 3, nr. 1, omfatter tilfælde, hvor revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, udfører eller inden for de seneste 2 år har udført opgaver af en sådan art for den virksomhed, hvis forhold revisionen vedrører, at revisor ved revisionen i hovedsagen ville udtale sig om egne forhold.

§ 11, stk. 3, nr. 2, omfatter tilfælde, hvor revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, udadtil i forbindelse med juridiske tvister optræder eller inden for de seneste 2 år har optrådt som partsrepræsentant for den virksomhed, hvis forhold revisionen vedrører.

§ 11, stk. 3, nr. 3, omfatter tilfælde, hvor andre personer end personer, der har nær familiemæssig tilknytning til revisionsvirksomheden, og som direkte eller indirekte er knyttet til revisionsvirksomheden, har eller inden for de seneste 2 år har haft en forbindelse med den virksomhed, hvis forhold revisionen vedrører, af en sådan art, at revisor ville have været afskåret fra at foretage revision, hvis revisor selv havde haft en tilsvarende forbindelse.

Det er udvalgets opfattelse, at *bestemmelserne i § 11, stk. 2, nr. 1-5, og stk. 3*, er udtryk for så grundlæggende principper om uafhængighed, at bestemmelserne bør gælde for ethvert forhold mellem revisor og den, hvis forhold revisionen vedrører, herunder forholdet mellem den kommunale revision og kommunen.

Bestemmelserne i § 11, stk. 2, nr. 2 og 4, om revisors, revisors ansattes, revisors nærtstående eller revisors ansattes nærtstående økonomiske interesser (hvorved hovedsageligt forstås ejerinteresser) i den reviderede virksomhed er dog efter udvalgets opfattelse i almindelighed ikke relevante for den revisor, der skal revidere en kommunes regnskaber, idet revisor eller dennes nærtstående ikke vil kunne have ejerinteresser i kommunen. Dette forhold taler dog ikke imod en indførelse af revisorlovens regler om revisors uafhængighed for den kommunale revision.

Bestemmelserne i § 11, stk. 2, nr. 3 og 5, og stk. 3, om revisors, revisors ansattes, revisors nærtstående eller revisors ansattes nærtstående ansættelse i eller medlemskab af ledelsen af den reviderede virksomhed, beslutningskompetence på kundens vegne, forretningsmæssige forbindelser i øvrigt med den reviderede virksomhed og udførelse af opgaver for den reviderede virksomhed, svarer i et vist omfang til den gældende kommunalretlige grundsætning om revisors uafhængighed, hvorefter revisor ikke må deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved revisionens stilling som uafhængig revisor bringes i fare, jf. bilag A.1.1. Den præcisering af den gældende kommunalretlige grundsætning, som indeholdes i revisorlovens bestemmelser, finder udvalget, at det er hensigtsmæssigt at få indført som et princip for den kommunale revisions uafhængighed.

Udvalget har herefter vurderet, om *bestemmelserne i revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 6 og 7*, vedrørende tilfælde, hvor den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, har en økonomisk interesse i revisionsvirksomheden henholdsvis en adgang til at udpege bestyrelsesmedlemmer til revisionsvirksomhedens eller modervirksomhedens bestyrelse, tillige skal gælde for den kommunale revision.

Udvalget har i den forbindelse noteret sig, at de gældende regler om den kommunale revisors personelle og organisatoriske uafhængighed ikke i sig selv er til hinder for, at den kommunale revision varetages af et eksternt revisionsfirma, i hvilke kommunen har indirekte indflydelse eller økonomisk interesse, jf. bilag A.1.1.

På den ene side kan det anføres, at de gældende uafhængighedsregler på tilstrækkelig vis har medvirket til at sikre, at der ikke i praksis har været rejst tvivl om den kommunale revisions uafhængighed, og at der derfor ikke er behov for at fastsætte nærmere regler om den kommunale revisions uafhængighed. De kommunale tilsynsmyndigheder har således ikke inden for det seneste årti nægtet eller tilbagekaldt godkendelsen af revisionen på grund af kravene til uafhængighed, jf. bilag A.1.3.

Det kan således anføres, at der ikke ses at være et behov for at stille yderligere krav til den kommunale revisions uafhængighed, herunder i form af en specifik beskrivelse af omstændigheder, som udgør en sådan trussel mod den kommunale revisors uafhængighed, at denne ikke skal kunne foretage kommunal revision.

På den anden side kan det anføres, at reglerne i revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 6 og 7, i videre omfang end de gældende regler vil kunne bidrage til at sikre tilliden til den kommunale revision.

Det kan således anføres, at muligheden efter de gældende regler for, at en kommune kan have indirekte indflydelse eller økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, der varetager kommunens revision, kan skade tilliden til, at den kommunale revision er tilstrækkeligt uafhængig.

Det er i den forbindelse udvalgets opfattelse, at uafhængigheden mellem kommunen og kommunens revisor – i overensstemmelse med, hvad der følger af revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 6 – vil være truet uanset, om kommunens økonomiske interesse i den revisionsvirksomhed, der varetager kommunens revision, er meget begrænset og uanset, om der alene er tale om en indirekte økonomisk interesse.

Det er endvidere udvalgets opfattelse, at uafhængigheden mellem kommunen og kommunens revisor – i overensstemmelse med, hvad der følger af revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 7 – vil være truet, uanset om kommunens mulighed for at øve indflydelse på den virksomhed, der varetager kommunens revision, ikke i praksis bliver udnyttet, eller om kommunen har afskåret sig herfra. Det skyldes den konkrete

påvirkningsmulighed, som faktisk vil være til stede, uanset om kommunen retligt måtte have afskåret sig herfra.

Det kan i den forbindelse anføres, at de gældende regler ikke i tilstrækkeligt omfang udelukker, at en kommunes indirekte indflydelse eller økonomiske interesse i revisionsvirksomheden i konkrete tilfælde bevirker, at der ikke består det nødvendige uafhængighedsforhold mellem kommunen og revisionsvirksomheden.

Dertil kommer, at muligheden efter de gældende regler for, at kommunen kan have indflydelse eller økonomisk interesse i revisionsvirksomheden, efter udvalgets opfattelse – uanset om der består et konkret afhængighedsproblem – kan være egnet til at vække tvivl om, hvorvidt revisionen er tilstrækkelig uafhængig.

Det kan desuden anføres, at kravene til den kommunale revisions uafhængighed ikke bør være mindre præcise end de krav, der stilles til revisionens uafhængighed ved revision af bl.a. virksomheder omfattet af aktieselskabsloven, anpartsselskabsloven, lov om erhvervsdrivende fonde og lov om visse erhvervsdrivende virksomheder.

Det er sammenfattende udvalgets opfattelse, at reglerne i revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 6 og 7, i højere grad end de gældende regler om den kommunale revisions uafhængighed vil kunne sikre den nødvendige konkrete uafhængighed mellem den kommunale revisor og kommunen, ligesom reglerne i højere grad vil kunne sikre offentlighedens tillid til, at den kommunale revision er uafhængig af kommunen.

Det er på denne baggrund sammenfattende udvalgets anbefaling, at regler svarende til revisorlovens regler om konkret uafhængighed tillige bør finde anvendelse for forholdet mellem den kommunale revisor og kommunen. Herved indføres samme værn til sikring af den kommunale revisions uafhængighed, som efter dansk lovgivning gælder for de erhvervsdrivende virksomheder, hvis regnskaber skal revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor, og som følger af de principper, som er nedfældet i EU-henstillingen om revisors uafhængighed, og som svarer til reglerne herom i det nye 8. selskabsdirektiv. Det er udvalgets anbefaling, at et tilsvarende krav indføres for den regionale revision.

3.1.3. Skærpede krav til revisors konkrete uafhængighed

Udvalget har overvejet, om en bestemmelse svarende til revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8 – vedrørende et skærpet uafhængighedskrav ved revision af virksomheder af

væsentlig offentlig interesse i tilfælde, hvor revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden har deltaget i udførelsen af den bogføring eller medvirket ved udarbejdelsen af de dokumenter, som skal revideres, eller har deltaget i ansættelsen af medarbejdere i centrale finansielle eller administrative ledelsesstillinger – bør gælde for den kommunale revision.

Bestemmelsen i revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8, finder alene anvendelse ved revision af virksomheder af væsentlig offentlig interesse, der er omfattet af reglerne om intern rotation, dvs. børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber, finansielle virksomheder samt visse større virksomheder, der opfylder mindst to ud af tre kriterier med hensyn til medarbejderstab, balancesum og nettoomsætning, jf. bilag A.3.2.3.

Revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8, omhandler ved revision af disse virksomheder tilfælde, hvor revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden har deltaget i den bogføring eller lignende registreringer, der danner grundlag for revisionen, eller har medvirket ved udarbejdelsen af det dokument, revisionserklæringen vedrører. Bestemmelsen omhandler endvidere tilfælde, hvor revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden inden for de seneste 2 år har deltaget i proceduren for rekruttering af medarbejdere til centrale finansielle og administrative ledelsesstillinger. Bestemmelsen indebærer, at revisors varetagelse af de omhandlede opgaver i sådanne virksomheder altid må betragtes som omstændigheder, der vil være egnede til at vække tvivl om revisors uafhængighed, med den virkning, at revisor ikke må udføre revisionsopgaven.

I øvrige virksomheder vil revisors varetagelse af de pågældende opgaver efter en konkret vurdering kunne betragtes som omstændigheder, der efter revisorlovens § 11, stk. 3, nr. 1, vil være egnede til at vække tvivl om revisors uafhængighed.

Der er således skærpede krav til revisors konkrete uafhængighed ved revision af virksomheder af væsentlig offentlig interesse omfattet af kravet om intern rotation. Efter de gældende regler vil det skærpede krav ikke finde anvendelse for kommuner, selv om kommunens regnskab revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor, idet de kommunale regnskaber ikke indeholder et tal svarende til balancesum og nettoomsætning.

Det skærpede uafhængighedskrav i revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8, er indført på baggrund af EU-Kommissionens henstilling om revisorerers uafhængighed og gæl-

der i overensstemmelse med henstillingen alene ved revision af virksomheder, der har en særlig offentlig interesse ("public interest"-virksomheder), jf. kapitel 3.1.5. Baggrunden for afgrænsningen af den kreds af virksomheder, der er omfattet af det skærpede uafhængighedskrav er således, at tilliden til de pågældende virksomheders økonomiske soliditet kan have en central betydning for udviklingen på de europæiske kapitalmarkeder. Det følger således ikke af EU-henstillingen, at revision af kommunale regnskaber skal være omfattet af et skærpet uafhængighedskrav.

Det skærpede uafhængighedskrav i revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8, ved revision af virksomheder, der har en særlig offentlig interesse svarer endvidere til principperne herom i det nye 8. selskabsdirektiv ved revision af sådanne virksomheder. Heller ikke af disse principper følger det, at revision af kommunale regnskaber skal være omfattet af et skærpet uafhængighedskrav.

Det forhold, at der efter EU-henstillingen eller det nye 8. selskabsdirektiv ikke gælder et sådant skærpet uafhængighedskrav ved revision af kommuner, udelukker ikke, at dansk lovgivning indrettes således, at et skærpet uafhængighedskrav svarende til revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8, tilsvarende finder anvendelse for den kommunale revision. Udvalget har på den baggrund fundet anledning til at overveje, om der for den kommunale revision skal gælde et skærpet uafhængighedskrav svarende til revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8.

Det er udvalgets opfattelse, at det i almindelighed vil være egnet til at svække tilliden til den kommunale revisors uafhængighed, såfremt revisor reviderer en bogføring eller dokumenter, som revisor selv har deltaget i udførelsen eller udarbejdelsen af. Det er endvidere udvalgets opfattelse, at det i almindelighed vil være egnet til at svække tilliden til den kommunale revisors uafhængighed, såfremt revisor har deltaget i ansættelsen af kommunale medarbejdere i centrale økonomiske eller administrative ledelsesstillinger.

Indførelsen af et krav svarende til revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8, vil kunne bidrage til at sikre, at der i de tilfælde, hvor revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden har deltaget i bogføring eller medvirket ved udarbejdelsen af de dokumenter, som danner grundlag for revision, eller har deltaget i ansættelsen af medarbejdere i centrale finansielle eller administrative ledelsesstillinger, ikke skal foretages en konkret vurdering af, om der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed, men at revisor altid skal undlade at udføre revisionsopgaven. Indførelsen af et krav svarende til revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8,

vil således skabe større retlig klarhed over vurderingen af revisors uafhængighed i de tilfælde, hvor revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden har deltaget i bogføring eller medvirket ved udarbejdelsen af de dokumenter, som danner grundlag for revision, eller har deltaget i ansættelsen af medarbejdere i centrale finansielle eller administrative ledelsesstillinger.

Det er således udvalgets opfattelse, at en bestemmelse svarende til revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8, vil kunne bidrage til yderligere at styrke tilliden til den kommunale revision.

Det er endvidere udvalgets opfattelse, at kommunernes økonomiske forvaltning er af stor offentlig interesse, og at hensynet til bedst muligt at sikre tilliden til den kommunale revisions uafhængighed er så tungtvejende, at en bestemmelse svarende til revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8, bør finde anvendelse for den kommunale revision.

Bestemmelsen i § 11, stk. 2, nr. 8, om revisors deltagelse i udførelsen af bogføringen eller dokumenter, revisor selv skal revidere, og om revisors deltagelse i ansættelsen af visse af den reviderede virksomheds centrale medarbejdere svarer endvidere i et vist omfang til den gældende kommunalretlige grundsætning om revisors uafhængighed, hvorefter revisor ikke må deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved revisionens stilling som uafhængig revisor bringes i fare, jf. bilag A.1.1. Den præcisering af den gældende kommunalretlige grundsætning, som indeholdes i revisorlovens bestemmelse, finder udvalget, at det er hensigtsmæssigt at få indført som et princip for den kommunale revisions uafhængighed.

Det er på denne baggrund sammenfattende udvalgets anbefaling, at regler svarende til revisorlovens skærpede regler om konkret uafhængighed ved revision af virksomheder af væsentlig offentlig interesse tillige bør finde anvendelse for forholdet mellem den kommunale revisor og kommunen. Herved indføres samme værn til sikring af den kommunale revisions uafhængighed, som efter dansk lovgivning gælder for erhvervsdrivende virksomheder af væsentlig offentlig interesse, hvis regnskaber skal revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor, og som følger af de principper, som er nedfældet i EU-henstillingen om revisors uafhængighed, og som svarer til reglerne herom i det nye 8. selskabsdirektiv. Det er udvalgets anbefaling, at et tilsvarende krav indføres for den regionale revision.

3.1.4. Ejerforhold

Efter bestemmelsen i revisorlovens § 2, stk. 2, kan revisions- og erklæringsopgaver inden for lovens anvendelsesområde alene udføres af revisorer i statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder.

Med henblik på at sikre revisionsvirksomheders uafhængighed indeholder revisorlovens § 12 en række betingelser til ejerforholdene for revisionsvirksomheder, jf. nærmere kap. 3.2.1.2.

Udvalget har vurderet, om betingelserne til ejerforholdene i revisorlovens § 12 tillige bør gælde for den kommunale revision. Revisorlovens § 12 indebærer, at andre end revisorer ikke kan have en indflydelse i revisionsfirmaet, der vil kunne true uafhængigheden.

Udvalget har indledningsvis fundet, at det hensyn, som er søgt sikret ved bestemmelsen tillige bør gælde for den kommunale revision, idet det hermed vil kunne sikres, at beslutningskompetencen fastholdes hos den kommunale revisor.

Udvalget har i den forbindelse fundet, at en nærmere regulering af adgangen for andre end revisorer til ejerskab og indflydelse i revisionsvirksomheder vil kunne medvirke til at sikre revisors uafhængighed.

Af de centrale bestemmelser i revisorlovens § 12, stk. 2 og 3, fremgår, at majoriteten af kapitalandele og stemmerettigheder i revisionsvirksomheder skal tilhøre statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer eller revisionsvirksomheder, og at de øvrige kapitalandele og stemmerettigheder – dvs. op til 50 % – kan tilhøre personer uden for kredsen af statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer eller revisionsvirksomheder, dog således, at sådanne personer eller virksomheder – bortset fra ansatte i revisionsvirksomheden samt revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv – hver især kun kan eje op til 5 % af de øvrige kapitalandele og stemmerettigheder. Af bestemmelsen i revisorlovens § 12, stk. 4, fremgår, at flertallet af bestyrelsesmedlemmerne eller – såfremt der ikke er en bestyrelse i selskabet – flertallet af direktionsmedlemmerne skal være statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer.

Som omtalt under 3.3.3.4. indeholder det nye 8. selskabsdirektiv i art. 3, stk. 4, 2. afsnit, en bestemmelse om, at medlemsstaterne kun kan fastsætte yderligere betingelser for så vidt angår kravet om, at flertallet af medlemmerne af virksomhe-

dens bestyrelse eller direktion skal være godkendte revisorer eller revisionsfirmaer. Sådanne betingelser skal stå i et rimeligt forhold til de forfulgte mål og må ikke gå ud over, hvad der er strengt nødvendigt. Modsat bestemmelserne om ledelsen i revisionsvirksomheder, er direktivets ejerbestemmelser maksimumsbestemmelser. Direktivet omhandler alene stemmeretskrav, og det vil derfor ikke være muligt inden for direktivets rammer at stille særlige kapitalkrav i den nationale lovgivning.

Revisorkommissionen har i sin betænkning nr. 1478 fra oktober 2006 om revisorlovgivning i internationalt perspektiv vurderet, i hvilken udstrækning revisorlovens ejerbestemmelser vil kunne opretholdes i lyset af det nye 8. selskabsdirektiv. Vurderingerne i det følgende er baseret på Revisorkommissionens vurderinger.

Revisorlovens krav om, at *majoriteten af stemmerettighederne* skal tilhøre statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer, er gennemført på baggrund af det hidtidige 8. selskabsdirektiv og EU-Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed, idet den særlige danske opdeling mellem statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder dog har medført et krav om, at flertallet af stemmerettigheder enten skal tilhøre statsautoriserede eller registrerede revisorer.

Det nye 8. selskabsdirektiv indeholder krav svarende til det hidtidige 8. selskabsdirektiv, dog således at der ikke efter det nye 8. selskabsdirektiv kan stilles krav om, at majoriteten af stemmerettigheder skal tilhøre fysiske eller juridiske personer godkendt i den medlemsstat, som kræver den lovpligtige revision. Efter direktivet er det tilstrækkeligt, at majoriteten af stemmerettigheder udgøres af fysiske eller juridiske personer godkendt i en af medlemsstaterne, og medlemsstaterne må ikke fastsætte supplerende betingelser til direktivets bestemmelse herom, jf. ovenfor. Den særlige danske opdeling mellem statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder kan derfor næppe opretholdes i den nuværende form, idet også revisorer – og revisionsvirksomheder – godkendt i andre medlemsstater skal medregnes ved opfyldelsen af majoritetskravet.

Det er udvalgets opfattelse, at majoritetskravet for så vidt angår stemmerettigheder sikrer, at ikke-revisorer ikke får en dominerende indflydelse over revisionsvirksomheden og de deri ansatte revisorer, og dermed udgør et væsentligt værn til sikring af revisors uafhængighed. Det er på den baggrund udvalgets opfattelse, at majoritetskravet for så vidt angår stemmerettigheder i den udstrækning, revisorlovens bestemmelse herom kan opretholdes efter det nye 8. selskabsdirektiv, bør gælde for den kommunale revision. Herved indføres samme værn til sikring af den kom-

munale revisions uafhængighed, som efter EU's såvel hidtidige som nye 8. selskabsdirektiv gælder for personer, der foretager lovpligtig revision.

Revisorlovens krav om, at personer og virksomheder uden for kredsen af statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer og revisionsvirksomheder som udgangspunkt højst hver især kan besidde op til 5 % af stemmerettighederne, modsvares ikke af nogen udtrykkelig bestemmelse herom i det hidtidige eller det nye 8. selskabsdirektiv, men hidrører fra EU-Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed. Kravet vil derfor antagelig som en udmøntning af det nye 8. selskabsdirektivs principper om uafhængighed, kunne videreføres som et krav til begrænsning af ejerskabet for fysiske eller juridiske personer, der ikke er godkendt som revisorer eller revisionsvirksomheder i nogen af medlemsstaterne.

Det er udvalgets opfattelse, at et krav om, at fysiske eller juridiske personer, der ikke er godkendt som revisorer eller revisionsvirksomheder i nogen af medlemsstaterne, højst må eje 5 % af stemmerettighederne – den såkaldte 5 %-regel – tillige bør gælde for revisionsvirksomheder, der varetager kommunal revision, idet det herved sikres, at en ikke-revisor ikke får så stor en ejerandel, at der er risiko for, at revisionsvirksomheden lader sig lede af uvedkommende interesser.

Revisorlovens krav om, at *flertallet af bestyrelsesmedlemmerne* eller – såfremt der ikke er en bestyrelse i selskabet – flertallet af direktionsmedlemmerne skal være statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer, er gennemført på baggrund af det hidtidige 8. selskabsdirektiv, idet den særlige danske opdeling mellem statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer dog har medført et krav om, at flertallet af stemmerettigheder enten skal tilhøre statsautoriserede eller registrerede revisorer.

Det nye 8. selskabsdirektiv indeholder et krav om, at flertallet af bestyrelsen eller direktionen skal udgøres af fysiske eller juridiske personer godkendt i en af medlemsstaterne. Medlemsstaterne må kun fastsætte supplerende krav til denne betingelse i direktivet, hvis disse er proportionale i forhold til de forfulgte mål, jf. ovenfor. Det særlige danske krav om, at majoriteten af ledelsesmedlemmerne skal udgøres af enten statsautoriserede eller registrerede revisorer, kan derfor næppe opretholdes efter det nye 8. selskabsdirektiv, da også revisorer godkendt i andre medlemsstater skal medregnes ved opfyldelsen af dette majoritetskrav.

Det er udvalgets opfattelse, at majoritetskravet for så vidt angår ledelsesmedlemmer sikrer, at ikke-revisorer ikke får en dominerende indflydelse over revisionsvirksomheden og de deri ansatte revisorer, og dermed udgør et væsentligt værn til sikring af revisors uafhængighed. Det er på den baggrund udvalgets opfattelse, at majoritetskravet for så vidt angår ledelsesmedlemmer i den udstrækning, revisorlovens bestemmelser herom kan opretholdes efter det nye 8. selskabsdirektiv, bør gælde for den kommunale revision. Herved indføres samme værn til sikring af den kommunale revisions uafhængighed, som efter EU's såvel hidtidige som nye 8. selskabsdirektiv gælder for personer, der foretager lovpligtig revision.

Revisorlovens krav om, at *majoriteten af kapitalandelen* skal tilhøre statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer eller revisionsvirksomheder, og at andre personer eller virksomheder højst hver især kan eje op til 5 % af kapitalen, følger derimod hverken af det hidtidige 8. selskabsdirektiv, af EU-Kommissionens henstilling eller af det nye 8. selskabsdirektiv. Da medlemsstaterne ikke må fastsætte supplerende krav til det nye 8. selskabsdirektivs ejerbestemmelse, der alene vedrører majoriteten af stemmerettighederne, jf. ovenfor, kan revisorlovens bestemmelser herom næppe opretholdes efter det nye 8. selskabsdirektiv.

Udvalget lægger på den baggrund til grund, at de gældende bestemmelser i revisorloven vedrørende krav til ejerskab af kapitalen, der blev indført som et yderligere værn til sikring af revisors uafhængighed, ikke vil kunne opretholdes i revisorloven som følge af det nye 8. selskabsdirektiv.

Udvalget finder herefter ikke anledning til at overveje, om sådanne krav skal indføres som krav for den kommunale revision.

Sammenfattende anbefaler udvalget, at regler svarende til revisorlovens regler om ejerforhold i den udstrækning, disse kan opretholdes efter det nye 8. selskabsdirektiv, tillige finder anvendelse for den kommunale revision. Det er udvalgets anbefaling, at et tilsvarende krav indføres for den regionale revision.

3.1.5. Intern rotation

Udvalget har overvejet, om der for den eller de personer, der er ansvarlige for og underskriver revisionspåtegninger for kommunen, bør gælde regler svarende til revisorlovens regler i § 10, stk. 2, om intern rotation, hvorefter den eller de revisorer, der underskriver på revisionspåtegningen, skal udskiftes for en periode på mindst to år senest syv år efter, de er udpeget til opgaven.

Reglerne om intern rotation gælder som ovenfor nævnt kun for virksomheder af væsentlig offentlig interesse, dvs. kun for børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber, finansielle virksomheder samt visse større virksomheder, der opfylder mindst to ud af tre kriterier med hensyn til medarbejderstab, balancesum og nettoomsætning, jf. bilag A.3.2.3.

De kommunale eller regionale regnskaber indeholder ikke et tal svarende til balancesum og nettoomsætning. Revisorlovens krav om intern rotation vil således som udgangspunkt ikke finde anvendelse ved revision af kommuner eller regioner, uanset om revisionen varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Revisorlovens krav om intern rotation er indført på baggrund af EU-Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed, hvor der peges på, at det kan udgøre en trussel mod uafhængigheden, hvis revisor er beskæftiget gennem en længere periode med udførelse af opgaver for den samme kunde. Kravet gælder i overensstemmelse med EU-henstillingen kun ved revision af virksomheder af en vis art eller størrelsesorden – såkaldte "public interest"-virksomheder. Baggrunden herfor er som ovenfor i kapitel 3.1.3. nævnt, at tilliden til de pågældende virksomheders økonomiske soliditet kan have en central betydning for udviklingen på de europæiske kapitalmarkeder. EU-henstillingen omfatter som nævnt ikke kommuner eller regioner.

Rotationskravet i revisorlovens § 10, stk. 2, ved revision af virksomheder, der har en særlig offentlig interesse svarer endvidere til principperne herom i det nye 8. selskabsdirektiv ved revision af sådanne virksomheder. Heller ikke af disse principper følger det, at revision af kommunale eller regionale regnskaber skal være omfattet af et rotationskrav.

Det forhold, at kravet om intern rotation efter EU-henstillingen eller det nye 8. selskabsdirektiv ikke omfatter kommuner eller regioner, udelukker ikke, at dansk lovgivning indrettes således, at et krav svarende til revisorlovens regler om intern rotation, tilsvarende finder anvendelse for den kommunale revision. Udvalget har på den baggrund fundet anledning til at overveje, om der bør indføres et sådant krav.

Det kan på den ene side anføres, at de færreste kommuner bedømt efter det samlede indtægts- og udgiftsniveau vil have en sådan størrelse, at de kan sidestilles med virksomheder, der er omfattet af revisorlovens rotationsregler. På den anden

side vil en del kommuner med hensyn til medarbejderstab have en størrelse svarende til de virksomheder, der er omfattet af rotationsbestemmelsen om større virksomheder.

Det kan endvidere anføres, at kravet om rotation først og fremmest udgør et formelt værn til sikring af revisors uafhængighed, og at kravet reelt ikke effektivt sikrer revisors uafhængighed, idet kravet alene sikrer rotation inden for den samme revisionsvirksomhed. Betydningen af et krav om intern rotation bør således efter udvalgets opfattelse ikke overvurderes.

Det kan dog på den anden side anføres, at det også for kommuners vedkommende vil kunne svække tilliden til revisionens uafhængighed, såfremt en og samme revisor er beskæftiget gennem længere tid med den samme kommune. Et krav om intern rotation vil således alt andet lige kunne bidrage til at styrke tilliden til den kommunale revisions uafhængighed. Kommunernes økonomiske forvaltning er af stor offentlig interesse, og det er derfor også af særlig betydning at sikre offentligheden tillid til revisionens uafhængighed. Det kan derfor anføres, at de særlige hensyn, der gør sig gældende for de større virksomheder, som er omfattet af rotationsreglerne, og som er baggrunden for, at der stilles særligt høje krav til uafhængigheden for så vidt angår disse virksomheder, gør sig tilsvarende gældende for kommuners vedkommende.

Det kan anføres, at indførelsen af et krav om intern rotation vil kunne begrænse konkurrencen om varetagelsen af kommunale revisionsopgaver, idet mindre revisionsvirksomheder med kun en enkelt eller få statsautoriserede eller registrerede revisorer ikke vil kunne eller kun vanskeligt vil kunne opfylde kravet til intern rotation, hvilket kan forhindre sådanne revisionsvirksomheder i at byde på revisionsopgaven flere gange i træk. Den risiko for en begrænsning af det kommunale revisionsmarked, som er knyttet til indførelsen af et internt rotationskrav, er dog efter udvalgets opfattelse så begrænset, at den opvejes af hensynet til, at den kommunale revisions uafhængighed bør sikres så effektivt som muligt. Udvalget har herved lagt vægt på, at hovedparten af de aktører, der er på det nuværende kommunale revisionsmarked, ikke vil få problemer med at opfylde et krav om intern rotation, idet reglerne ikke hindrer, at der kan udpeges nye ansvarlige, underskriftsberettigede revisorer inden for samme revisionsvirksomhed. Udvalget har endvidere lagt vægt på, at samme revisor vil kunne varetage revisionsopgaven i op til syv år uden at komme i strid med reglerne om intern rotation.

Udvalget kan på den baggrund anbefale, at der indføres et krav til intern rotation for den eller de personer, der er ansvarlige for og underskriver revisionspåtegninger for kommunen, svarende til revisorlovens krav herom. Det er udvalgets anbefaling, at et tilsvarende krav indføres for den regionale revision.

3.1.6. Vederlag

Revisorloven indeholder i § 13 regler om det vederlag, som revisor må tage for udførelse af sine opgaver.

Det følger således af revisorlovens § 13, stk. 1, at en revisionsvirksomhed ikke i hvert af tre på hinanden følgende regnskabsår må have en større andel af sin omsætning end 20 % fra samme kunde.

Desuden følger det af revisorlovens § 13, stk. 2, at revisor ikke må betinge sig et højere vederlag for sit arbejde, end der kan anses for rimeligt, eller et vederlag, hvis betaling eller størrelse gøres afhængig af andre forhold end det udførte arbejde.

Revisorlovens bestemmelser om revisors vederlag er på en række punkter mere eksplicite end det nye 8. selskabsdirektivs uafhængigheds- og vederlagsregler. Da direktivets regler herom er minimumsbestemmelser, vil det ikke være i strid med direktivet at opretholde revisorlovens bestemmelser herom.

Det er udvalgets opfattelse, at bestemmelsen i revisorlovens § 13, stk. 1, udgør et væsentligt værn mod, at der opstår et økonomisk afhængighedsforhold mellem revisor og den, hvis virksomhed er genstand for revision, og at denne regel tillige bør gælde for den kommunale revision.

Det er endvidere udvalgets opfattelse, at bestemmelsen i revisorlovens § 13, stk. 2, er udtryk for grundlæggende principper, der bør gælde for enhver revisionsopgave.

Udvalget kan således anbefale, at revisorlovens regler om vederlag tillige finder anvendelse på den kommunale revision. Det er udvalgets anbefaling, at et tilsvarende krav indføres for den regionale revision.

3.1.7. Overvejelser om betydningen af den kommunalretlige grundsætning om den kommunale revisors uafhængighed efter indførelsen af regler svarende til revisorlovens regler om uafhængighed

Udvalget har i kapitel 3.1.2. – 3.1.6. anbefalet, at der som et supplement til de kommunalretlige grundsætninger om revisors uafhængighed samt den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 6, indføres regler svarende til revisorlovens regler om uafhængighed.

Udvalget har på den baggrund fundet anledning til at overveje, om og i hvilket omfang de kommunalretlige grundsætninger om uafhængighed har selvstændig betydning, hvis der som anbefalet af udvalget indføres regler for den kommunale revisions uafhængighed, der svarer til revisorlovens regler om uafhængighed.

De kommunalretlige grundsætninger om uafhængighed indebærer bl.a., at revisors hovedopgave i forhold til revisionen skal være at udøve egentlig revisionsvirksomhed, og at revisor ikke må deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved revisionens stilling som uafhængig revision bringes i fare, jf. bestemmelsen i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 6.

Det er udvalgets opfattelse, at de krav til den kommunale revisors uafhængighed, som er udtrykt i denne del af den kommunalretlige grundsætning, er tilgodeset, hvis der som anbefalet af udvalget indføres regler svarende til revisorlovens regler om uafhængighed, jf. revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 3, 5 og 8, og revisorlovens § 11, stk. 3, idet bestemmelserne bl.a. sikrer, at revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, ikke træffer eller inden for de seneste to år har truffet beslutninger for kommunen, jf. revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 3, at revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, ikke har mere end ubetydelig økonomisk forbindelse med kommunen, jf. revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 5, og at revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden ikke har deltaget i bogføringen eller udarbejdelsen af dokumenter, der danner grundlag for revisionen, eller har deltaget i ansættelsen af ledende medarbejdere, jf. revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8. Det er således udvalgets opfattelse, at denne del af den kommunalretlige grundsætning ved indførelsen af regler svarende til de omhandlede regler i revisorloven ikke vil have selvstændigt indhold.

Det er endvidere udvalgets opfattelse, at den del af den kommunalretlige grundsætning, der vedrører revisionens personelle og organisatoriske uafhængighed,

ikke vil have selvstændigt indhold, hvis der som anbefalet af udvalget indføres regler svarende til revisorlovens uafhængighedsregler, jf. revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 3, 6 og 7, som endvidere navnlig for så vidt angår nr. 6 og 7 vil indebære en skærpende af kravene til revisionens personelle og organisatoriske uafhængighed, jf. kapitel 3.1.2. De omhandlede regler i revisorloven sikrer således bl.a., at revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, ikke er eller inden for de seneste to år har været ansat i kommunen eller medlem af kommunalbestyrelsen, jf. revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 3, og at kommunen ikke har direkte eller indirekte økonomisk interesse i revisionsvirksomheden, jf. revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 6, eller har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller bestyrelsen i revisionsvirksomhedens modervirksomhed, jf. revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 7.

De kommunalretlige grundsætninger om revisionens uafhængighed indebærer endvidere, at kommunalbestyrelsen, kommunens udvalg eller kommunens forvaltning ikke må øve konkret indflydelse på revisionens tilrettelæggelse af revisionsopgaven, heller ikke ved at begrænse revisionens omfang og opgaver, således som disse er fastlagt i den kommunale styrelseslov, jf. lovens § 42, stk. 2, og bilag A.4.

Revisorlovgivningen, herunder bestemmelsen i revisorlovens § 2 om, at revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant skal udføre sine revisions- og erklæringsopgaver med omhu, nøjagtighed og i overensstemmelse med god revisorskik, bygger på den forudsætning, at det er revisor, som uden instruktion fra sin klient eller andre udenforstående udfærdiger og har ansvaret for at udfærdige revisionsplanen, dvs. den dokumentation, revisor udarbejder, der særligt omhandler forhold af betydning for planlægning og gennemførelse af revision. En klient må ikke på denne måde øve indflydelse på eller kontrollere revisors tilrettelæggelse af sine revisions- og erklæringsopgaver.

Efter udvalgets opfattelse vil det kommunalretlige forbud mod, at kommunalbestyrelsen, kommunens udvalg eller kommunens forvaltning øver konkret indflydelse på revisionens tilrettelæggelse af revisionsopgaven, således ikke på dette punkt have selvstændig betydning, hvis der i den kommunale styrelseslov stilles krav om, at kommunens revisor skal være en statsautoriseret eller registreret revisor med den konsekvens, at revisorlovgivningen i sin helhed vil finde anvendelse ved den kommunale revisions udførelse af sine opgaver.

Den lovpligtige kommunale revisions omfang og opgaver er fastlagt i den kommunale styrelseslov, jf. bilag A.4., og vil ikke efter den kommunale styrelseslov kunne begrænses ved en efterfølgende aftale. De kommunalretlige grundprincipper i den kommunale styrelseslov har derfor selvstændig betydning.

De kommunalretlige grundsætninger indebærer endelig, at den kommunale revision som udgangspunkt ikke må antages for en periode på under 3 år.

Der er efter udvalgets opfattelse ikke i revisorlovens uafhængighedsregler bestemmelser, der hindrer antagelsen af revisor for en kortere periode. Denne del af de kommunalretlige grundsætninger vil således have et selvstændigt indhold, hvis der som anbefalet af udvalget indføres regler svarende til revisorlovens uafhængighedsregler for den kommunale revision.

3.1.8. Generelle overvejelser

Som ovenfor nævnt er det efter udvalgets opfattelse af væsentlig betydning at sikre tilliden til, at kontrollen med den kommunale regnskabsaflægning er betryggende. En væsentlig forudsætning for, at der i offentligheden er en sådan tillid til revisionen, er, at der er en tilstrækkelig sikring af revisionens uafhængighed.

De krav, der efter revisorloven stilles til revisorens uafhængighed i form af krav til revisors konkrete uafhængighed, ejerforhold, intern rotation og vederlag, er som udgangspunkt mere vidtgående og konkrete end de krav, der stilles efter almindelige kommunalretlige grundsætninger. Revisorlovens regler om kvalitetskontrol, tilsyn m.v. til sikring af overholdelsen af kravene om uafhængighed er ligeledes mere vidtgående end den kommunale styrelseslovs regler.

En konkretisering af kravene til den kommunale revisions uafhængighed svarende til revisorlovens krav om revisors uafhængighed vil kunne medvirke til at højne sikkerheden for, at den kommunale revision konkret er uafhængig af kommunen. En konkretisering af kravene vil desuden kunne medvirke til at styrke offentlighedens tillid til den kommunale revision og dermed til kontrollen med den kommunale regnskabsaflægning.

Med indførelsen af regler for den kommunale revisions uafhængighed svarende til revisorlovens regler vil kontrollen med den kommunale revisions overholdelse af kravene til uafhængighed endvidere blive skærpet. I modsætning til de gældende kommunalretlige regler må den reviderede virksomhed (kommunen) efter revisor-

loven således ikke have indirekte indflydelse eller økonomisk interesse i revisionsvirksomheden.

En indførelse af regler svarende til revisorlovens regler om revisorers uafhængighed vil desuden sikre, at der fremover anvendes EU-konforme standarder for revisionens uafhængighed også for så vidt angår den kommunale revision.

En indførelse af regler svarende til revisorlovens regler om revisorers uafhængighed vil endvidere sikre, at der gælder de samme krav til revisionens uafhængighed, uanset hvilken revisor kommunalbestyrelsen vælger som kommunens revisor. Dette gælder ikke i dag, hvor revisorlovens – på en række punkter skærpede – krav til revisors uafhængighed alene finder anvendelse, hvis kommunalbestyrelsen antager en statsautoriseret eller registreret revisor som kommunens revisor.

Udvalget kan på baggrund af disse generelle overvejelser samt på baggrund af det under kapitel 3.1.2.–3.1.6. anførte anbefale, at der som et supplement til de kommunalretlige grundsætninger om den kommunale revisions uafhængighed i lovgivningen stilles krav til den kommunale revisions uafhængighed, som svarer de krav til uafhængighed, der stilles efter revisorloven i den udstrækning, disse kan oprettholdes efter det nye 8. selskabsdirektiv. Det er udvalgets anbefaling, at et tilsvarende krav indføres for den regionale revision.

Efter udvalgets opfattelse skal revisorlovens krav til bl.a. revisionsvirksomhedens ejerforhold, revisors konkrete uafhængighed og revisors vederlag i den udstrækning, disse kan opretholdes efter det nye 8. selskabsdirektiv, således være opfyldt for den kommunale eller regionale revision. Det er endvidere udvalgets opfattelse, at kommuner og regioner skal være omfattet af revisorlovens skærpede krav til revisors konkrete uafhængighed og revisorlovens særlige regler om intern rotation ved revision af virksomheder af væsentlig offentlig interesse.

De kommunalretlige grundsætninger vil herefter kun i et vist omfang have selvstændig betydning. Det er således udvalgets opfattelse på baggrund af det i kapitel 3.1.7. anførte, at den del af den kommunalretlige grundsætning, hvorefter den kommunale revision som udgangspunkt ikke må antages for en periode på under tre år, fortsat vil have selvstændig betydning, hvis der som anbefalet af udvalget indføres krav til den kommunale revision svarende til revisorlovens regler om uafhængighed. Tilsvarende vil forbudet mod at begrænse revisionens omfang og op-

gaver efter den kommunale styrelseslov fortsat i denne situation have selvstændig betydning.

3.2. Overvejelser om den kommunale revisions sagkundskab

3.2.1. Problemstilling

Der stilles efter den gældende bestemmelse i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, krav om, at kommunen skal have en *sagkyndig revision*. Kravet indebærer, jf. nærmere bilag A.1.2.,

- at revisionen skal være regnskabs- og revisionskyndig, herunder have de fornødne færdigheder til at udføre finansiell revision, herunder juridisk-kritisk revision, og forvaltningsrevision, og
- at revisionen skal have et særligt kendskab til kommunale forhold (særlig sagkundskab).

Der stilles ikke efter den kommunale styrelseslov noget uddannelseskraft til den, der varetager den kommunale revision. Den fornødne kompetence til at varetage den finansielle revision, herunder den juridisk-kritiske revision, og forvaltningsrevisionen vil således efter de nuværende regler kunne opnås ved både praktisk erfaring og teoretisk uddannelse. Den kommunale styrelseslov indeholder således ikke krav om, at revisor skal kunne dokumentere, at revisor besidder den fornødne sagkundskab.

Kravet om, at kommunen skal have en sagkyndig revision, indebærer dog, at kommunalbestyrelsen ved valget af revisor er forpligtet til at sikre, at revisionen som sådan er i besiddelse af den fornødne sagkundskab. Kommunalbestyrelsen vil derfor efter de gældende regler i forbindelse med et eventuelt udbud af revisionsopgaven kunne stille vilkår om, at revisionen skal dokumentere et sådant kendskab.

Kravet om, at revisionen skal have den fornødne sagkundskab, indebærer, at revisionen skal have det kendskab til og de færdigheder vedrørende offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber. Revisionen skal herunder blandt andet have de fornødne færdigheder til at udføre revisionens opgaver efter den kommunale styrelseslovs § 42, dvs. såvel finansiell revision, herunder en juridisk-kritisk revision af, om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med lovgivningen, som løbende forvaltningsrevision. Den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, er, med undtagelse af de forskelle ved-

rørende omfanget og indholdet af forvaltningsrevisionen, der gør sig gældende ved revision af kommunale henholdsvis statslige regnskaber, identisk med rigsrevisorlovens § 3, jf. bekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997 af lov om revisionen af statens regnskaber m.v., og afspejler derfor samme standard for god offentlig revisionskik som denne bestemmelse. Revisionen skal endvidere have det fornødne kendskab til offentligretlig lovgivning, der gælder såvel for kommuner som for andre myndigheder.

Revisionen skal herudover have det fornødne kendskab til de særlige forhold, der gælder for revision af kommunale regnskaber, herunder eksempelvis til kommunale styrelsesforhold, samspillet mellem revisor og de øvrige kommunale organer og til kommunernes budget- og regnskabssystem samt et kendskab til de regler, der gælder for statens refusion af visse af kommunernes udgifter, typisk på det sociale område, og eventuelle særlige regler for revisionen af kommunens regnskaber i den forbindelse.

Der stilles således efter de gældende regler krav om, at revisionen skal have det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold.

De kommunale tilsynsmyndigheder påser i forbindelse med afgørelsen om godkendelsen af ansættelsen af den kommunale revision, jf. den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, at revisionen opfylder kravet til sagkundskab. Herudover er der ikke regler, der sikrer, at den kommunale revision har den fornødne sagkundskab.

Der stilles en række steder i lovgivningen krav om, at revision skal varetages af statsautoriserede eller registrerede revisorer. De fleste erhvervsdrivende virksomheder, herunder virksomheder omfattet af aktieselskabsloven, anpartsselskabsloven, lov om erhvervsdrivende fonde og lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, skal således efter årsregnskabslovens regler revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor, jf. bilag A.3.1. Efter revisorloven stilles der følgende krav til revisors sagkundskab som betingelse for at opnå beskikkelse som statsautoriseret eller registreret revisor, jf. bilag A.3.5:

- at revisor har gennemgået et længerevarende teoretisk uddannelsesforløb, som bl.a. omfatter undervisning i regnskabsfag og undervisning i revision, herunder offentlig regnskabsvæsen og revision, jf. bilag A.3.5.1.2 og A.3.5.1.3, og

- at revisor har gennemgået en praktisk uddannelse af mindst 3 års varighed, jf. bilag A.3.5.2, og
- at revisor har bestået en (skriftlig og mundtlig) eksamen, hvorved det godtgøres, at revisor kan anvende sin teoretiske viden i praksis, jf. bilag A.3.5.3.

Herudover stilles der en række yderligere betingelser for at opnå beskikkelse vedrørende bl.a. bopæl og revisors økonomiske og forsikringsmæssige forhold, jf. bilag A.3.7.1.

Revisorloven indeholder endvidere en række regler, der skal medvirke til at sikre, at kravene til revisors sagkundskab er opfyldt:

- En statsautoriseret eller registreret revisor skal – før en opgave accepteres – sikre sig, at den fornødne kompetence og kapacitet til at løse opgaven er til stede. En revisor, som ikke selv besidder den fornødne kompetence til at løse et konkret hverv, er forpligtet til at søge assistance hos andre, eventuelt i samme revisionsfirma, eller undlade at påtage sig hvervet, jf. bilag A.3.6.
- Uafhængig kvalitetskontrol, som udøves af Revisortilsynet, jf. bilag A.3.7.2. Ved kvalitetskontrollen skal det bl.a. påses, om revisor har haft den fornødne kompetence til at løse et konkret hverv.
- Hvis revisor har påtaget sig et hverv uden at have den fornødne kompetence hertil, vil revisor kunne indbringes for Disciplinærnævnet, der har mulighed for at anvende sanktioner mod revisor, jf. bilag A.3.7.3.

Revisorlovens krav til revisors sagkundskab og revisorlovens regler til sikring heraf gælder kun for kommunale revisorer, såfremt den kommunale revision varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Kravet i den kommunale styrelseslov om, at kommunen skal have en sagkyndig revision, er efter udvalgets opfattelse en nødvendig forudsætning for, at kommunalbestyrelsen, de kommunale tilsynsmyndigheder og offentligheden kan have tillid til, at kontrollen med kommunens regnskaber er betryggende. Det er i den forbindelse udvalgets opfattelse, at revision af kommunale regnskaber forudsætter både generelle regnskabs- og revisionsmæssige kompetencer og det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold, jf. bilag A.1.2. Kravene til den

kommunale revisions sagkundskab bør derfor efter udvalgets opfattelse bibeholdes.

Udvalget har i overensstemmelse med udvalgets kommissorium overvejet, om den kommunale styrelseslovs krav om en sagkyndig revision med den forpligtelse, der som nævnt herved påhviler kommunalbestyrelsen til at sikre, at kommunen antager en sagkyndig revision, samt krav om tilsynsmyndighedens godkendelse heraf, er tilstrækkelige til at sikre revisionens sagkundskab, jf. kapitel 3.2.2, eller om der bør stilles nærmere fastsatte krav til revisors dokumentation af, at revisor besidder den fornødne sagkundskab. Udvalget har således overvejet, om der skal stilles et uddannelseskrav til den kommunale revisor, der vil kunne dokumentere, at revisor besidder den fornødne sagkundskab.

Udvalget har i den forbindelse endvidere overvejet, om uddannelseskravet skal kunne opfyldes ved, at revisor er statsautoriseret eller registreret revisor frem for, at revisor som alternativ eller supplement hertil opfylder andre nærmere fastsatte krav i lovgivningen om en *særlig revisoruddannelse*, jf. kapitel 3.2.3.

Udvalgets overvejelser i dette kapitel vedrører både kommuner og regioner, idet de gældende krav i regionsloven til den regionale revisions sagkundskab svarer til de gældende krav i den kommunale styrelseslov til den kommunale revisions sagkundskab, og idet der efter udvalgets opfattelse også fremover bør stilles samme krav til revisionens sagkundskab, uanset om der er tale om revision af kommunale eller regionale regnskaber.

Udvalgets overvejelser vedrører ikke Københavns Kommune, idet det som angivet i udvalgets kommissorium er en forudsætning, at den kommunale revision som hidtil vælges af kommunalbestyrelsen blandt udbyderne på det kommunale revisionsmarked. Denne forudsætning gør sig ikke gældende for Københavns Kommune, hvis revision varetages af kommunens revisionsdirektorat i henhold til en af Borgerrepræsentationen vedtaget og af indenrigs- og sundhedsministeren stadfæstet revisionsvedtægt, jf. den kommunale styrelseslovs § 42 a.

3.2.2. Overvejelser om behovet for at stille et uddannelseskrav, der sikrer dokumentation for revisors sagkundskab

De kommunale tilsynsmyndigheder skal som nævnt ved godkendelsen af ansættelsen af den kommunale revision bl.a. påse, om revisionen har den fornødne sag-

kundskab, dvs såvel den fornødne regnskabs- og revisionsfaglige kompetence som kendskab til offentlig revision og særlige kommunale forhold, jf. bilag A.1.2.

Kravet om de kommunale tilsynsmyndigheders godkendelse af den kommunale revision indebærer en vis sikring af, at den kommunale revisor besidder den nødvendige kompetence. De kommunale tilsynsmyndigheder vil dog efter udvalgets opfattelse i praksis kun vanskeligt kunne vurdere, navnlig om en kommunal revisor har den nødvendige regnskabs- og revisionsmæssige kompetence, medmindre der fastsættes et uddannelseskrav til den kommunale revisor.

Tilsynsmyndighederne har ikke inden for det seneste årti nægtet eller tilbagekaldt godkendelsen af revisionen på grund af kravet om sagkundskab. Det kan derfor anføres, at der ikke er behov for at stille et teoretisk og praktisk uddannelseskrav til revisorer, der skal varetage revision af kommunale regnskaber.

Et uddannelseskrav til den kommunale revisor vil imidlertid efter udvalgets opfattelse i højere grad end efter de gældende regler være egnet til at sikre, at revisor er i besiddelse af de nødvendige forudsætninger for at kunne revidere kommunens regnskab. Et teoretisk og praktisk uddannelseskrav vil således øge sikkerheden for, at den kommunale revisor har den nødvendige kompetence, ligesom et uddannelseskrav vil lette tilsynsmyndighedens tilsyn med, om revisor har den fornødne sagkundskab.

Det kan anføres, at et teoretisk og praktisk uddannelseskrav vil kunne indsnævre kredsen af personer, der kan varetage den kommunale revision og dermed begrænse konkurrencen på det kommunale revisionsmarked.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at udvalget har lagt til grund, at et eventuelt uddannelseskrav til den kommunale revisor alene skal gælde for den eller de revisorer, der har ansvaret for varetagelsen af revisionsopgaven, dvs. den eller de revisorer, der underskriver kommunens regnskaber. Samme princip følger som ovenfor under kapitel 3.2.1. nævnt af revisorlovens regler, hvorefter den revisor, der har ansvaret for varetagelsen af revisionsopgaven og dermed underskriver revisionserklæringen, skal sikre sig, at den fornødne kompetence til at løse opgaven er til stede, således at en revisor, der ikke selv besidder den fornødne kompetence, er forpligtet til at søge assistance hos andre.

Et eventuelt uddannelseskrav vil således alene indsnævre den kreds af personer, der kan påtage sig ansvaret for varetagelsen af kommunale revisionsopgaver. Et eventuelt uddannelseskrav vil derimod ikke hindre personer, der ikke opfylder uddannelseskravet, i at være beskæftiget med kommunale revisionsopgaver, forudsat at de pågældende ikke selv underskriver regnskaberne.

Det er efter udvalgets opfattelse afgørende at sikre, at den kommunale revision har den fornødne kompetence til at foretage revisionen af kommunens regnskaber, der udgør et væsentligt grundlag for tilsynsmyndighedernes tilsyn med kommunerne og for offentlighedens indsigt i anvendelsen af de kommunale midler.

Hensynet til at sikre dokumentation for den kommunale revisors kompetencer er efter udvalgets opfattelse så tungtvejende, at det opvejer hensynet til at undgå en indsnævring i kredsen af personer, der kan påtage sig ansvaret for varetagelsen af den kommunale revision.

Udvalget kan på den baggrund anbefale, at der stilles krav i lovgivningen om, at den eller de personer, der har ansvaret for varetagelsen af opgaven og dermed underskriver revisionserklæringen, skal opfylde et fastsat uddannelseskrav, der sikrer dokumentation for, at revisor har den nødvendige kompetence.

3.2.3. Overvejelser om det relevante uddannelseskrav

Udvalget har overvejet, hvilket uddannelseskrav der bør stilles til den kommunale revisor for at sikre, at revisor har den nødvendige kompetence til at varetage kommunal revision. Udvalget har i den forbindelse overvejet, om uddannelseskravet skal kunne opfyldes ved, at revisor er *statsautoriseret eller registreret*, frem for, at revisor som alternativ eller supplement hertil opfylder andre nærmere fastsatte krav i lovgivningen om en *særlig revisoruddannelse*.

Udvalget har ved sine overvejelser foretaget en samlet vurdering af, om revisor har det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold.

3.2.3.1. Krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor

Ordningens eventuelle indhold

Udvalget har overvejet, om den kommunale revision bør varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Udvalget har i den forbindelse forudsat, at revisorlovens krav til revisors sikring af den faglige kvalitet, jf. bilag A.3.6, vil finde anvendelse for den kommunale revision, hvis der indføres et krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor. Udvalget har endvidere forudsat, at de regler i revisorloven, der bl.a. skal sikre revisors overholdelse af kravene til sikring af den faglige kvalitet, dvs. reglerne om Revisortilsynets uafhængige kvalitetskontrol samt reglerne om Disciplinærnævnet i givet fald vil skulle finde anvendelse for den kommunale revision.

Mulighed

Udvalget har i overensstemmelse med Konkurrencestyrelsens oplysninger herom lagt til grund, at et eventuelt krav i lovgivningen om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, ikke vil være i strid med nationale eller EF-retlige konkurrence- eller udbudsregler.

Udvalget har endvidere lagt til grund, at et krav om dansk beskikkelse som revisor ikke vil være i strid med de EF-retlige regler om fri etableringsret og fri udveksling af tjenesteydelser, såfremt personer med en dermed ligestillet uddannelse har mulighed for at varetage kommunal revision. Udvalget forudsætter herved, at det er sagligt og proportionalt at stille et sådant krav, jf. udvalgets overvejelser nedenfor om hensigtsmæssigheden af at stille et sådant krav. Udvalget forudsætter endvidere, at et sådant krav hverken direkte eller indirekte vil være diskriminerende over for revisorer med statsborgerskab i et EU- eller EØS-land.

Det bemærkes herved, at en EU- eller EØS-statsborger, som opfylder betingelserne for udøvelse af lovpligtig revision i et EU-land eller EØS-land, efter EF-reglerne ikke kan nægtes adgang til at udøve det samme erhverv i Danmark, jf. nærmere Rådets direktiv nr. 89/48/EØF som ændret ved direktiv 2001/19/EF om gensidig anerkendelse af eksamensbeviser for erhvervskompetencegivende videregående uddannelser af mindst tre års varighed, der den 20. oktober 2007 ophæves og erstattes af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/36/EF om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. EF-reglerne giver dog mulighed for, at Danmark

kan stille krav om, at en ansøger dokumenterer sit kendskab til dansk lovgivning ved en egnethedsprøve eller ved gennemførelse af en prøvetid på op til tre år, jf. nærmere direktiv 89/48/EØF artikel 4 og direktiv 2005/36/EF artikel 14. Det nye 8. selskabsdirektiv (Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF) kræver dog, at medlemsstaternes procedurer efter direktiv 89/48/EØF for godkendelse af revisorer godkendt i andre medlemsstater ikke må være mere vidtgående end kravet om beståelse af en egnethedsprøve, jf. dette direktivs artikel 14.

På baggrund af disse EF-regler er de danske regler for beskikkelse som revisor indrettet således, at personer, der er omfattet af EF's regler om etablering og tjenesteydelser, kan beskikkes som revisor uanset manglende bopæl i Danmark forudsat, at de øvrige betingelser for beskikkelse er opfyldt, jf. revisorlovens § 3, stk. 1, nr. 1, og at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som revisor kan beskikke personer, der godtgør i udlandet at have gennemført en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med den danske teoretiske og praktiske revisoruddannelse, og i øvrigt opfylder betingelserne for beskikkelse, jf. revisorlovens § 4, stk. 1. Efter § 2 i lov nr. 476 af 9. juni 2004 om adgang til udøvelse af visse erhverv i Danmark har EU- eller EØS-statsborgere endvidere adgang til at udøve et lovreguleret erhverv her i landet på samme vilkår, som gælder for personer med danske erhvervsmæssige kvalifikationer, hvis de opfylder betingelserne i blandt andet EF's direktiver om indførelse af generelle ordninger for anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan som dansk revisor beskikke sådanne EU- eller EØS-borgere. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan stille krav om, at ansøgeren dokumenterer sit kendskab til dansk lovgivning ved en egnethedsprøve, jf. § 3, stk. 2, i Undervisningsministeriets bekendtgørelse nr. 178 af 17. marts 2003 om adgang til udøvelse af visse erhverv i Danmark for EU/EFTA-statsborgere med erhvervskompetencegivende videregående uddannelse af mindst 3 års varighed.

De danske regler for beskikkelse som revisor er beskrevet nærmere i bilag A.3.7.1.

Et eventuelt krav i lovgivningen om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, vil indebære, at en EU- eller EØS-statsborger, der opfylder betingelserne for lovpligtig revision i et EU-land eller EØS-land, ikke kan deltage i et udbud om kommunal revision, medmindre vedkommende kan opnå dansk beskikkelse som revisor efter de ovennævnte regler herom. Udvalget har i overensstemmelse med Konkurrencestyrelsens oplysninger lagt til grund, at de EF-retlige udbudsregler ud fra ovennævnte betragtninger ikke er til hinder herfor.

Hensigtsmæssighed

Der er som nævnt andre steder i lovgivningen fastsat krav om, at revision skal varetages af statsautoriserede eller registrerede revisorer. Et sådant krav gælder således for de fleste erhvervsdrivende virksomheder, jf. bilag A.3.1.

Formålet med uddannelsen til statsautoriseret henholdsvis registreret revisor er at kvalificere til at udøve revision i private og offentlige virksomheder og institutioner. Den teoretiske del af revisoruddannelsen omfatter som ovenfor nævnt obligatoriske fag i bl.a. revision og regnskab, herunder undervisning i offentligt regnskabsvæsen og revision, jf. bilag A.3.5.1.2 og A.3.5.1.3. Uddannelsen sikrer således, at revisorerne i overensstemmelse med EF's hidtidige og nye 8. selskabsdirektiv besidder teoretiske revisionsfaglige kompetencer på universitetsniveau, jf. bilag A.3.5.1.1.

Det kan anføres, at revisoruddannelsen ikke indeholder elementer, der særligt vedrører den finansielle revision af kommunale regnskaber, uanset at der gælder en række særlige forudsætninger og regler for de kommunale regnskaber, herunder navnlig det kommunale budget- og regnskabssystem, som adskiller sig fra de regler og forudsætninger, der gælder for private virksomheder.

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) har dog igangsat udarbejdelsen af en formaliseret kursusrække under titlen "Revision og rådgivning inden for den offentlige sektor", som vil indgå som en del af FSR's obligatoriske efteruddannelsesprogram, jf. bilag A.3.5.4.

Foreningen Registrerede Revisorers (FRR) medlemmer har tilsvarende som led i obligatorisk efteruddannelse mulighed for at deltage i et kursus om offentlig revision og forvaltningsrevision, som udbydes af FRR. Endvidere har FRR etableret en landsdækkende ERFA-gruppe for offentlig revision. Kravet til medlemskab er praktisk erfaring med forvaltningsrevision.

Det er imidlertid udvalgets opfattelse, at de generelle kompetencer i regnskabslære og revisionsteori, som statsautoriserede og registrerede revisorer besidder, sætter revisor i stand til at tilegne sig den viden, som er en forudsætning for at gennemføre den finansielle revision af kommunale regnskaber. Udvalget har i den forbindelse lagt vægt på, at statsautoriserede eller registrerede revisorer med de generelle regnskabs- og revisionsmæssige færdigheder, som revisoruddannelsen giver, efter

udvalgets vurdering vil kunne tilegne sig den nødvendige indsigt i det kommunale budget- og regnskabssystem.

Der kan endvidere hertil anføres, at der i det kommunale budget- og regnskabssystem er blevet indarbejdet generelle regler for regnskabsafklæggelse ud fra omkostningsbaserede principper, som tilnærmer det kommunale budget- og regnskabssystem til de regler, der gælder for private virksomheder. Indførelsen af omkostningsbaserede regnskabsprincipper sker dog som et supplement til det hidtidige udgiftsbaserede budget- og regnskabssystem, som adskiller sig fra de regler, der gælder for private virksomheder.

I forhold til den del af den finansielle revision, der vedrører juridisk-kritisk revision – som bl.a. indebærer en efterprøvelse af, om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsafklæggelsen, er i overensstemmelse med lovgivningen, herunder særligt den offentligretlige lovgivning samt tilsynsmyndighedernes praksis, jf. bilag A.4 – kan det anføres, at revisoruddannelsen ikke i sig selv giver revisorerne de nødvendige kompetencer til at udføre denne del af den finansielle revision, idet den obligatoriske del af revisoruddannelsen kun i begrænset omfang omfatter undervisning i offentligretlig lovgivning og offentlig revision.

Kendskab til juridisk-kritisk revision og til den offentligretlige lovgivning er efter udvalgets vurdering i vidt omfang en forudsætning for, at revisor kan påse, om de af regnskabet omfattede dispositioner er i overensstemmelse med lovgivningen.

Heroverfor kan det dog anføres, at revisoruddannelsen giver revisorerne en række generelle færdigheder med hensyn til begrebsrammer og juridisk metode, som vil gøre revisorerne i stand til at tilegne sig den nødvendige viden.

For så vidt angår forvaltningsrevisionen kan det anføres, at revisoruddannelsen ikke giver det fornødne grundlag for at kunne vurdere, om udførelsen af kommunalbestyrelsens og udvalgenes beslutninger og den øvrige forvaltning af kommunens anliggender er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde. Det kan heroverfor anføres, at revisoruddannelsen giver revisorerne færdigheder i kvalitativ metode, som vil kunne udgøre det nødvendige grundlag for en vurdering af, om udførelse af kommunalbestyrelsens beslutninger er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde. Det er således udvalgets opfattelse, at revisoruddannelsen giver revisor væsentlige metodemæssige kundskaber, der er nødvendige for at varetage forvaltningsrevisionen af en kommunes regnskaber. Et særligt kendskab til

forvaltningsrevision vil dog efter udvalgets opfattelse være en fordel ved udførelsen af forvaltningsrevisionen af kommunale regnskaber.

Det kan endvidere – for så vidt angår navnlig det anførte om, hvorvidt statsautoriserede eller registrerede revisorer har de nødvendige regnskabs- og revisionsmæssige kompetencer for at kunne udføre juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision – anføres, at revisorloven forudsætter, at en revisor, der påtager sig et hverv som kommunal revisor, skal sikre sig, at den fornødne kompetence og kapacitet til at løse opgaven er til stede blandt de personer i revisionsvirksomheden, herunder revisor, der inddrages i opgaven, jf. bilag A.3.6. Revisortilsynet fører som en del af sin kvalitetskontrol tilsyn med, at revisor har haft den fornødne kompetence til at løse det konkrete hverv, som revisor har påtaget sig, jf. bilag A.3.7.2. En statsautoriseret eller registreret revisor vil således efter revisorlovens regler – forinden revisor påtager sig opgaven – skulle sikre sig, at den fornødne kompetence til at varetage en kommunal revisionsopgave er til stede blandt de personer i revisionsvirksomheden, der inddrages ved løsningen af opgaven. Har den fornødne kompetence ikke været til stede, vil revisor kunne ifalde disciplinære sanktioner, jf. bilag A.3.7.3.

Beskikkelse som statsautoriseret eller registreret revisor forudsætter endvidere, at revisor ud over det teoretiske uddannelsesforløb har gennemgået et praktisk uddannelsesforløb, jf. bilag A.3.5.2, og at revisor kan dokumentere sine teoretiske og praktiske kompetencer ved en eksamen, jf. bilag A.3.5.3. Et krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor sikrer således, at revisor – ud over de fornødne teoretiske regnskabs- og revisionsmæssige kompetencer – besidder den fornødne praktiske kompetence.

Hertil kommer, at et væsentligt princip i såvel revisorlovgivningen som i anden regulering hidtil har været, at en statsautoriseret eller registreret revisor anses for at have de fornødne praktiske og teoretiske færdigheder til at udføre alle erklæringsopgaver, som i henhold til lovgivningen er tillagt disse revisorer. En lang række andre regnskabsopgaver, der alene kan varetages af statsautoriserede eller registrerede revisorer, kræver en særlig viden, uden at der på disse områder stilles særlige lovgivningsmæssige krav til branchekendskab. Der kræves således ingen særlig branchespecifik eksamen eller lignende for statsautoriserede eller registrerede revisorer, som skal revidere børsnoterede virksomheder eller pengeinstitutter udover den generelle teoretiske revisoreksamen og den praktiske uddannelse hos en statsautoriseret henholdsvis registreret revisor. Kravene til revisors uddannelse er

således blandt andet indrettet med henblik på, at revisor opnår en evne til at sætte sig ind i nye områder.

En indførelse af krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, vil endvidere sikre, at der gælder de samme krav til revisionens uafhængighed og sagkundskab, uanset hvilken revisor kommunalbestyrelsen vælger som kommunens revisor. Dette gælder ikke i dag, hvor revisorlovens – på en række punkter skærpede – krav til revisors uafhængighed og sagkundskab alene finder anvendelse, hvis kommunalbestyrelsen antager en statsautoriseret eller registreret revisor som kommunens revisor.

Ved indførelse af et krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, sikres endvidere, at den kommunale revision i alle tilfælde underkastes revisorlovens regler om kvalitetskontrol, tilsyn, Disciplinærnavn m.v. til sikring af overholdelsen af revisorlovgivningens krav til revisors sagkundskab og uafhængighed. Revisorlovens kontrolsystem er endvidere mere vidtgående end den kommunale styrelseslovs regler, hvorefter der ikke er etableret et direkte kontrolsystem med den kommunale revisions udførelse af sine opgaver.

Det tilføjes i den forbindelse, at etableringen af en særlig revisoruddannelse – som vil være forbundet med såvel et eventuelt krav om, at den kommunale revision skal varetages af personer med en særlig revisoruddannelse som et krav om, at den kommunale revision kan varetages af personer med en særlig revisoruddannelse eller af statsautoriserede eller registrerede revisorer – forudsætter, at der tages stilling til en række forhold vedrørende bl.a. en sådan uddannelses teoretiske og praktiske forløb, indholdet af eksamination, hvilken myndighed der skal påtage sig at afholde uddannelsen henholdsvis meddele beskikkelse samt etableringen af kontrolorganer og disciplinære organer. Etableringen af en særlig revisoruddannelse vil således være forbundet med administrative og økonomiske omkostninger.

Det tilføjes endvidere, at et krav om, at den kommunale revision alene skal varetages af personer, der – ud over at være eller i stedet for at være statsautoriserede eller registrerede revisorer – har en særlig uddannelse, der dokumenterer de pågældendes særlige sagkundskab, endvidere efter Konkurrencestyrelsens oplysninger vil kunne indebære en begrænsning af konkurrencen på det kommunale revisionsmarked. Et sådant krav vil, som oplyst af Konkurrencestyrelsen over for udvalget, eventuelt af Konkurrencerådet blive anset for at have skadelige virkninger for konkurrencen eller hindre en effektiv samfundsmæssig ressourceanvendelse, med

den virkning, at Konkurrencerådet eventuelt over for vedkommende minister i medfør af konkurrencelovens § 2, stk. 5, vil fremkomme med forslag om fremme af konkurrencen på området.

Varetagelsen af kommunal revision kræver som nævnt – ud over den fornødne regnskabs- og revisionsmæssige kompetence – at revisionen har det kendskab til offentlig revision, der er fornødent for at varetage kommunal revision, og at revisionen har et særligt kendskab til kommunale forhold, jf. bilag A.1.2. Det kræver således særlige kompetencer at varetage offentlige revisionsopgaver, herunder kommunal revision.

Det påhviler efter de gældende regler i den kommunale styrelseslov kommunalbestyrelsen at sikre, at kommunen antager en sagkyndig revision, jf. bilag A.1.2. og kapitel 3.2.4., ligesom kommunalbestyrelsens antagelse af revisor kræver tilsynsmyndighedens godkendelse, jf. bilag A.1.3. og kapitel 3.3.

Det er efter revisorlovens regler tilstrækkeligt, at den fornødne kompetence er til stede blandt de personer, der inddrages ved løsningen af revisionsopgaven. En underskriftsberettiget revisor skal således sikre sig, at den fornødne kompetence og kapacitet til at løse opgaven er til stede, forinden revisor påtager sig opgaven. En underskriftsberettiget revisor, som ikke selv besidder den fornødne kompetence til at løse et konkret hverv, er forpligtet til at søge assistance hos andre, eventuelt i samme revisionsfirma, eller unklade at påtage sig hvervet, jf. bilag A.3.6.

Den underskriftsberettigede revisor skal således ikke nødvendigvis selv være i besiddelse af samtlige nødvendige kompetencer for at kunne varetage kommunal revision. Det bemærkes i den forbindelse, at det forhold, at en revisor er statsautoriseret eller registreret revisor, efter udvalgets opfattelse ikke nødvendigvis i sig selv indebærer dokumentation for, at den pågældende besidder det fornødne særlige kendskab til offentlig revision eller til kommunale forhold. Den obligatoriske del af revisoruddannelsen omfatter kun i begrænset omfang offentligretlig lovgivning og offentlig revision, jf. bilag A.3.5.1.2. En statsautoriseret eller registreret revisor vil for at leve op til revisorlovens regler om faglig sikring af revisionens kompetence være henvist til enten ved relevant efteruddannelse og praktisk erfaring at erhverve sig den fornødne viden om offentlig revision og særlige kommunale forhold og/eller at søge assistance hos andre med henblik på at leve op til revisorlovens krav om, at revisionen har den fornødne kompetence. Tilrettelæggelse af tilbud om relevant efteruddannelse og praktisk erfaring med henblik på at give revisor den fornødne

viden om offentlig revision om særlige kommunale forhold er således efter udvalgets opfattelse relevant med henblik på at bidrage til at sikre, at revisor eller andre, der inddrages i revisionsopgaven, har den fornødne kompetence til at revidere kommunale regnskaber.

Det er på den baggrund sammenfattende udvalgets opfattelse, at et krav om, at den kommunale revision skal varetages af statsautoriserede eller registrerede revisorer, vil være egnet som dokumentation for at sikre, at den kommunale revision besidder den nødvendige regnskabs- og revisionsmæssige kompetence for at varetage kommunal revision, frem for som et alternativ eller supplement til uddannelseskra- vet at stille krav om dokumentation af særlig sagkundskab.

Udvalget kan således anbefale, at der stilles krav i lovgivningen om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, og at et tilsvarende krav indføres for den regionale revision.

3.2.4. Overvejelser om betydningen af kravet i den kommunale styrelseslov om, at kommunen skal have en sagkyndig revision

Udvalget har som nævnt under kapitel 3.2.1. forudsat, at de gældende krav efter den kommunale styrelseslov til revisors sagkundskab bibeholdes, og at kravene til revisionens kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt til revisionens fornødne særlige kendskab til kommunale forhold således ikke berøres af fastsættelsen af et eventuelt uddannelseskrav, der sikrer dokumentation for revisors regnskabs- og revisionsmæssige kompetence.

Det fremgår af de gældende regler i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, at kommunen skal have en sagkyndig revision. De gældende regler indebærer, at det påhviler kommunalbestyrelsen ved valget af revisor at sikre, dels at revisionen er regnskabs- og revisionskyndig, dels at revisionen har det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, dels har det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold.

Udvalget har på den baggrund fundet anledning til at overveje, om og i hvilket omfang kravet i den kommunale styrelseslov om en sagkyndig kommunal revision har selvstændig betydning, såfremt udvalgets anbefalinger under kapitel 3.2.2. og 3.2.3. gennemføres, således at der stilles krav i lovgivningen om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Hvis der stilles krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, vil det følge af et sådant krav, at der påhviler kommunalbestyrelsen en forpligtelse til ved valget af revisor at sikre, at revisor er beskikket som statsautoriseret eller registreret revisor.

Udvalget har ved anbefalingen i kapitel 3.2.3. lagt vægt på, at uddannelsen til statsautoriseret og registreret revisorer sikrer, at statsautoriserede og registrerede revisorer har de væsentlige regnskabs- og revisionsmæssige færdigheder, der er nødvendige for at varetage den kommunale revision.

Den del af den kommunalrettlige regel om en sagkyndig revision, der indebærer, at revisionen skal være regnskabs- og revisionskyndig, har således efter udvalgets opfattelse ikke selvstændig betydning efter indførelsen af et krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, idet selve uddannelseskravet i tilstrækkelig grad sikrer, at revisor er i besiddelse af den omhandlede kompetence. Hertil kommer, at statsautoriserede og registrerede revisorer er forpligtet til at sikre sig, at de besidder de fornødne kompetencer til at løse et konkret hverv, jf. bilag A.3.6.

Bestemmelsen i den kommunale styrelseslov indebærer også, at revisionen skal have det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt har det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold. Statsautoriserede og registrerede revisorer er som nævnt forpligtet til at sikre sig, at de besidder de fornødne kompetencer til at løse et konkret hverv. Dette krav må ved revision af et kommunalt regnskab indeholde en forpligtelse til at sikre sig det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold. Såfremt den revisor, der har ansvaret for varetagelsen af revisionsopgaven, dvs. den underskriftberettigede revisor, ikke selv besidder den fornødne kompetence, er revisor således forpligtet til at søge assistance, forinden revisor påtager sit hverv, jf. bilag A.3.6. Det er på den baggrund udvalgets opfattelse, at bestemmelsen i den kommunale styrelseslov ikke har selvstændig betydning for revisor efter indførelsen af et krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Revisorlovens regler om sikring af revisors kompetence pålægger imidlertid alene revisor en forpligtelse til at sikre, at revisor er i besiddelse af den fornødne kompetence. Bestemmelsen i den kommunale styrelseslov har således selvstændig betydning, idet der efter bestemmelsen påhviler kommunalbestyrelsen en forpligtelse til ved valget af revisor at sikre, at revisionen besidder det kendskab til offentlig re-

vision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt besidder det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold.

3.2.5. Generelle overvejelser

Det er efter udvalgets opfattelse afgørende at sikre, at den kommunale revision har den fornødne kompetence til at foretage revisionen af kommunens regnskaber, der udgør et væsentligt grundlag for tilsynsmyndighedernes tilsyn med kommunerne og for offentlighedens indsigt i anvendelsen af de kommunale midler.

Et krav om, at den kommunale revision skal varetages af statsautoriserede eller registrerede revisorer, vil efter udvalgets opfattelse være egnet til at sikre, at den kommunale revision besidder den fornødne regnskabs- og revisionsmæssige kompetence.

Udvalget kan på den baggrund anbefale, at der stilles krav i lovgivningen om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, og at et tilsvarende krav indføres for den regionale revision.

Udvalget har i den forbindelse forudsat, at de gældende krav efter den kommunale styrelseslov til revisors sagkundskab bibeholdes. Bestemmelsen i den kommunale styrelseslov har selvstændig betydning, idet der efter bestemmelsen påhviler kommunalbestyrelsen en forpligtelse til ved valget af revisor at sikre, at revisionen besidder det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold.

3.3. Overvejelser om tilsyn og reaktionsmuligheder

3.3.1. Problemstilling

Som anført i bilag A.1.3. følger det af den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, at den kommunale tilsynsmyndighed skal

- godkende den kommunale revision, kommunalbestyrelsen antager, og
- meddele samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af den kommunale revision.

Den kommunale styrelseslovs krav om godkendelse og samtykke omfatter alle kommunale revisorer, herunder statsautoriserede og registrerede revisorer i det

omfang, den kommunale revision udøves af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Som anført i bilag A.3.7. er det overordnede tilsyn med statsautoriserede og registrerede revisorer tredelt og består af regler om:

- beskikkelse af statsautoriserede og registrerede revisorer (bilag A.3.7.1),
- Revisortilsynet (bilag A.3.7.2) og
- Disciplinærnævnet (bilag A.3.7.3).

Revisorlovens regler omfatter kommunale revisorer i det omfang, den kommunale revisor er statsautoriseret eller registreret, jf. bilag A.3.1.3.

En statsautoriseret eller registreret revisor, der reviderer kommunale regnskaber, berøres således af to forskellige slags kontrolsystemer – revisorlovens tilsyn med kommunale revisorer og de kommunale tilsynsmyndigheders tilsyn med kommunerne.

Ifølge kommissoriet skal udvalget vurdere, om der skal fastsættes regler om reaktionsmuligheder, hvis en revisor, der udfører kommunal revision, ikke udfører sit arbejde i overensstemmelse med god revisionskik og optræder i overensstemmelse med god revisorskik.

Som anført i kapitel 3.1. og 3.2. er det udvalgets opfattelse, at der i lovgivningen bør stilles krav om, at den kommunale revision skal foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Et sådant krav betyder, at den kommunale revision vil være omfattet af revisorlovgivningens regler om beskikkelse, Revisortilsyn og Disciplinærnævn.

Udvalget har på den baggrund fundet anledning til at drøfte to spørgsmål:

- Skal de kommunale tilsynsmyndigheders kontrol med kommunalbestyrelsens valg af og afskedigelse af den kommunale revisor bibeholdes som et supplement til revisorlovens kontrolsystem?
- Hvis de kommunale tilsynsmyndigheders kontrol med kommunalbestyrelsens valg af og afskedigelse af den kommunale revisor bibeholdes, skal

tilsynsmyndighederne så fortsat godkende den kommunale revisor, kommunalbestyrelsen antager, og samtykke i kommunalbestyrelsens afskedigelse af den kommunale revisor, eller er det tilstrækkeligt, at tilsynsmyndighederne efterfølgende påser lovligheden heraf?

Efter udvalgets opfattelse må begge spørgsmål overvejes for hvert enkelt af de forhold vedrørende den kommunale revision, som i givet fald kunne overvejes påset af de kommunale tilsynsmyndigheder som et supplement til revisorlovens kontrolsystem.

I forbindelse med tilsynsmyndighedens stillingtagen til, om kommunalbestyrelsens valg af eller afskedigelse af revisor kan godkendes, forfølges i dag en række hensyn, jf. bilag A.1.3. Hertil kommer en række yderligere krav i lovgivningen til den kommunale revision som en følge af udvalgets overvejelser om at stille krav i lovgivningen om, at den kommunale revision skal foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor.

På den baggrund har udvalget identificeret følgende forhold, som i givet fald kunne overvejes påset af de kommunale tilsynsmyndigheder som et supplement til revisorlovens kontrolsystem:

- kontrol med, at kommunalbestyrelsen har antaget en uafhængig kommunal revisor, jf. kapitel 3.3.2.
- kontrol med, at kommunalbestyrelsen har antaget en statsautoriseret eller registreret kommunal revisor, jf. kapitel 3.3.3.
- kontrol med, at kommunalbestyrelsen har antaget en sagkyndig kommunal revisor, jf. kapitel 3.3.4.
- kontrol med, at en og samme kommunale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen, jf. kapitel 3.3.5.
- kontrol med, at kommunalbestyrelsen har antaget den kommunale revisor på en lovlig måde, jf. kapitel 3.3.6.
- kontrol med, om revisor forsømmer udøvelsen af sin virksomhed, jf. kapitel 3.3.7.
- kontrol med kommunalbestyrelsens afskedigelse af den kommunale revisor, jf. kapitel 3.3.8.

3.3.2. Kontrol med, at kommunalbestyrelsen har antaget en uafhængig kommunal revisor

3.3.2.1. Problemstilling

Som anført i kapitel 3.1. og 3.2. er det udvalgets opfattelse, at der i lovgivningen bør stilles krav om, at den kommunale revision skal foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor. Det indebærer, at den kommunale revision er underkastet revisorlovens uafhængighedskrav (revisorlovens krav til ejerskab, revisorlovens krav til konkret uafhængighed, revisorlovens vederlagskrav og revisorlovens rotationskrav).

Det er endvidere som anført i kapitel 3.1. udvalgets opfattelse, at den kommunale revision som hidtil skal opfylde den kommunalretlige grundsætning om revisors uafhængighed. Dette indebærer, at den kommunale revision ud over revisorlovens uafhængighedskrav ikke må antages for en vis kortere periode (i praksis forstået således, at den kommunale revision som udgangspunkt ikke må antages for et eller to år). Den kommunalretlige grundsætning om revisors uafhængighed antages endvidere ud over revisorlovens uafhængighedskrav til revisor at indebære, at kommunalbestyrelsen ikke må øve konkret indflydelse på revisionens tilrettelæggelse af revisionsopgaven. Begge krav indebærer ikke en øget forpligtelse for revisor til at sikre sig sin uafhængighed, men alene en forpligtelse for kommunalbestyrelsen.

Som nævnt i kapitel 3.3.1. påses den kommunale revisors overholdelse af revisorlovens uafhængighedskrav af revisorlovens kontrolsystem som følge af det forelåede krav om, at revisor skal være statsautoriseret eller registreret.

Det kan overvejes, om uafhængigheden af den kommunale revisor, kommunalbestyrelsen har antaget, bør påses af de kommunale tilsynsmyndigheder som et supplement til revisorlovens kontrolsystem, jf. kapitel 3.3.2.2., hvorledes de kommunale tilsynsmyndigheder kan få den fornødne viden om forhold, der vedrører den kommunale revisors uafhængighed, jf. kapitel 3.3.2.3., hvilken adgang de kommunale tilsynsmyndigheder i givet fald skal have til at indbringe kommunens revisor for revisorlovens kontrolorganer, jf. kapitel 3.3.2.4., i hvilket omfang de kommunale tilsynsmyndigheder bør afvente en vurdering hos revisorlovens kontrolorganer af revisors uafhængighed, førend de kommunale tilsynsmyndigheder reagerer over for kommunalbestyrelsen, jf. kapitel 3.3.2.5., og i givet fald om kravet om revisors uafhængighed bør påses ved en godkendelsesbeføjelse eller ved det almindelige legalitetstilsyn, jf. kapitel 3.3.2.6.

Kontrollen med den kommunale revisors uafhængighed vil kunne ske dels i forbindelse med kommunalbestyrelsens valg af revisor, hvor spørgsmålet er, om den revisor, kommunalbestyrelsen antager, har den fornødne uafhængighed, dels løbende under revisors funktionsperiode, hvor spørgsmålet er, om revisor fortsat har den fornødne uafhængighed, eller denne som følge af forhold indtruffet efter kommunalbestyrelsens valg af revisor ikke længere er til stede. Dette gælder overholdelsen af revisorlovens uafhængighedskrav, hvor revisorlovens kontrolorganer i dag løbende fører tilsyn, herunder kvalitetskontroller, med revisor, jf. bilag A.3.7. Dette gælder også overholdelsen af den kommunalretlige grundsætning om uafhængighed, som de kommunalretlige tilsynsmyndigheder i dag fører løbende tilsyn med, jf. bilag A.1.3.

3.3.2.2. Bør uafhængigheden af den kommunale revisor, kommunalbestyrelsen har antaget påses af de kommunale tilsynsmyndigheder?

Kommunalbestyrelsens overholdelse af de elementer af den kommunalretlige grundsætning om revisors uafhængighed, der ikke påses af revisorlovens kontrolsystem, jf. ovenfor, bør efter udvalgets opfattelse som hidtil af hensyn til den offentlige interesse heri påses af de kommunale tilsynsmyndigheder.

Det kan endvidere overvejes, om kommunalbestyrelsens iagttagelse af revisorlovens krav til revisors uafhængighed bør påses af de kommunale tilsynsmyndigheder som et supplement til den kontrol med revisors uafhængighed, som udøves af Revisortilsynet og af Disciplinærnævnet.

Det nævnte spørgsmål må overvejes, hvad enten de kommunale tilsynsmyndigheder i givet fald tillægges adgang til forudgående at godkende kommunalbestyrelsens valg af eller afskedigelse af revisor, eller de kommunale tilsynsmyndigheder alene tillægges adgang til at foretage en efterfølgende kontrol af lovligheden af kommunalbestyrelsens valg af eller afskedigelse, jf. kapitel 3.3.2.6.

Det regelsæt, som de kommunale tilsynsmyndigheder i givet fald skulle påse overholdelsen af, vil være det samme, som påses af Revisortilsynet og Disciplinærnævnet. Det bemærkes herved, at Revisortilsynet som et led i de kvalitetskontroller, Revisortilsynet foretager af den enkelte revisionsvirksomhed, også kan påse, om revisor ved varetagelsen af en konkret revisions- eller erklæringsopgave har haft den fornødne uafhængighed. Dette forhold taler imod, at det pågældende regelsæt skal være omfattet af det kommunale tilsyn.

På den anden side vil det kunne sikres gennem de kommunale tilsynsmyndigheds udøvelse af sine beføjelser – hvad enten dette måtte ske gennem nægtelse af godkendelse eller gennem anvendelse af sanktioner (navnlig tvangsbøder) over for kommunalbestyrelsen – at kommunalbestyrelsen undlader at antage en revisor, som ikke opfylder revisorlovens krav til dennes uafhængighed. For det tilfælde, at revisor allerede er antaget, vil det tilsvarende gennem de kommunale tilsynsmyndigheds udøvelse af sine beføjelser, hvad enten dette måtte ske gennem tilbagekaldelse af godkendelse eller gennem anvendelse af sanktioner over for kommunalbestyrelsen, kunne sikres, at kommunalbestyrelsen afskediger en revisor, som ikke længere opfylder revisorlovens krav til dennes uafhængighed.

En sådan sikkerhed kan ikke opnås gennem revisorlovens kontrolsystem, der er rettet mod revisor og dennes fortsatte udøvelse af sit hverv, men ikke regulerer, i hvilket omfang den myndighed eller det selskab, der revideres, kan pålægges at afbryde kundeforholdet til revisionsvirksomheden. Så længe det skete brud på uafhængigheden ikke medfører, at revisors adgang til at udøve lovpligtig revision begrænses, eller at beskikkelsen frakendes – hvilket Disciplinærnævnet kan beslutte, jf. revisorlovens § 20 – vil kommunalbestyrelsen i overensstemmelse med et krav i lovgivningen om, at kommunens revisor er statsautoriseret eller registreret, kunne beholde den pågældende statsautoriserede eller registrerede revisor som kommunens revisor.

Retsfølgen af en tilsidesættelse af revisorlovens regler om revisors uafhængighed er med andre ord forskellig, afhængig af, om revisorlovens regelsæt herom påses af revisorlovens kontrolorganer eller det kommunale tilsyn.

Spørgsmålet er herefter, om det er ønskeligt, at der er en offentligretlig kontrol, der sikrer, at kommunalbestyrelsen undlader at antage eller afskediger en revisor, der ikke opfylder revisorlovens uafhængighedskontrol.

Den centrale rolle, revisor har i kommunestyret til sikring af kommunalbestyrelsens indsigt i og kontrol med kommunens økonomiske forvaltning, taler for, at de kommunale tilsynsmyndigheder fører kontrol med, om den revisor, kommunalbestyrelsen antager, har den fornødne uafhængighed i forhold til kommunen.

Det er således vigtigt, at der ved siden af revisorlovens kontrolsystem, der er rettet mod revisor og dennes fortsatte varetagelse af sit hverv som revisor, er en offent-

ligretlig kontrol af, at den revisor, kommunalbestyrelsen antager, opfylder revisorlovens krav til uafhængighed. Den offentligretlige kontrol er i modsætning til revisorlovens kontrol rettet mod kommunalbestyrelsen og ikke mod revisor.

Det er på den baggrund udvalgets anbefaling, at de kommunale tilsynsmyndigheder som et supplement til revisorlovens kontrol hermed bør påse, at kommunalbestyrelsen har antaget en revisor, der opfylder kravene til revisors uafhængighed. Dette gælder også revisorlovens krav til revisors uafhængighed. Af tilsvarende grunde bør de regionale tilsynsmyndigheder påse, at regionsrådet har antaget en revisor, der opfylder kravene til revisors uafhængighed.

Udvalget er samtidig opmærksomt på, at det i første række er revisor selv, der har ansvaret for at bedømme, om revisor er uafhængig i revisorlovens forstand. Dette udelukker ikke en ekstern kontrol hermed, jf. kapitel 3.3.2.3.

Udvalget er endvidere opmærksomt på, at udvalgets anbefaling om, at revisors uafhængighed bør påses af de kommunale henholdsvis regionale tilsynsmyndigheder, har som konsekvens, at overholdelsen af revisorlovens krav til revisors uafhængighed bliver påset af to forskellige myndigheder, revisorlovens kontrolorganer og de kommunale henholdsvis regionale tilsynsmyndigheder. Det rejser en række særlige spørgsmål vedrørende samspillet mellem disse myndigheder, som vil blive overvejet i det følgende, jf. kapitel 3.3.2.4. og 3.3.2.5.

3.3.2.3. Hvorledes kan de kommunale tilsynsmyndigheder få den fornødne viden om forhold, der vedrører den kommunale revisors uafhængighed?

Det er først og fremmest revisor selv, der kan bedømme, om der foreligger en trussel mod vedkommendes uafhængighed i forhold til den reviderede virksomhed, og om truslen bevirker, at revisor ikke længere har den fornødne uafhængighed i revisorlovens forstand. Det skyldes, at revisorlovens uafhængighedsregler i overensstemmelse med EF-henstillingen om revisorerers uafhængighed og det nye 8. selskabsdirektiv i sin tilgang anvender en princip-baseret metode, hvor revisor ud fra en række overordnede fundamentale principper skal foretage en bedømmelse af, om vedkommende i den konkrete situation er uafhængig. Det er følgelig efter revisorloven revisor selv, der har ansvaret for at foretage bedømmelsen af, om vedkommende i den konkrete situation er uafhængig. Revisionsvirksomheden har ansvaret for at opstille retningslinjer, som sikrer, at en revisor, forinden denne påtager sig at udføre en revisions- eller erklæringsopgave omfattet af revisorloven, tager stilling til sin uafhængighed, jf. revisorlovens § 11, stk. 4.

Det forhold, at revisor selv har ansvaret for bedømmelsen af uafhængigheden, udelukker ikke en ekstern kontrol af, om revisor har haft den fornødne uafhængighed ved de opgaver, revisor har påtaget sig. Den kvalitetskontrol, revisionsvirksomhederne har pligt til at underkaste sig, skal omfatte uafhængigheden i forbindelse med de revisions- og erklæringsopgaver omfattet af revisorloven, revisor har påtaget sig, jf. revisorlovens § 14, stk. 2, og skal bl.a. sikre, at revisionsvirksomheden har opstillet de fornødne retningslinjer, der sikrer, at revisor foretager den fornødne bedømmelse af uafhængigheden. Revisionsvirksomheden skal sørge for, at kvalitetskontrollanten får de oplysninger, kvalitetskontrollanten anser for nødvendig for at gennemføre kvalitetskontrollen, jf. revisorlovens § 14, stk. 4.

Det forhold, at revisor selv har ansvaret for bedømmelsen af uafhængigheden, udelukker således ikke, at de kommunale tilsynsmyndigheder fører kontrol med revisors uafhængighed. Spørgsmålet er herefter, hvorledes det sikres, at kommunalbestyrelsen og de kommunale tilsynsmyndigheder kan få de fornødne oplysninger fra revisor om forhold, der berører revisors uafhængighed, med henblik på, at den fornødne kontrol af, at den revisor, kommunalbestyrelsen har antaget, er uafhængig, kan gennemføres.

Revisorloven regulerer ikke, hvilken kontrol den reviderede virksomhed kan foretage af revisors uafhængighed, eller hvilke oplysninger revisor er pligtig at give den reviderede virksomhed om sin uafhængighed.

Den kommunale styrelseslov pålægger ikke den kommunale revisor nogen forpligtelse til at give kommunalbestyrelsen oplysninger om forhold, der berører revisors uafhængighed.

Efter forvaltningslovens § 6, stk. 1, skal den, der er bekendt med, at der for den pågældende foreligger inhabilitetsbegrundende forhold, snarest underrette sin foresatte inden for myndigheden herom, medmindre det er åbenbart, at forholdet er uden betydning. Spørgsmålet om, hvorvidt vedkommende er inhabil, afgøres herefter af den pågældende myndighed, jf. forvaltningslovens § 6, stk. 2.

Ud fra tilsvarende principper kan det overvejes at pålægge den, kommunalbestyrelsen har valgt som revisor, at give underretning om forhold, der berører revisors uafhængighed. De myndigheder, som i givet fald havde interesse i at modtage en sådan underretning, vil dels være kommunalbestyrelsen med henblik på, at kommunalbestyrelsen kan tage stilling til, om kommunalbestyrelsen ønsker at afskedi-

ge revisor, dels den kommunale tilsynsmyndighed med henblik på, at tilsynsmyndigheden kan vurdere, hvorvidt tilsynet skal reagere over for kommunalbestyrelsen.

I modsætning til forvaltningslovens inhabilitetsregler for personer, der virker inden for den offentlige forvaltning, er det imidlertid ikke myndigheden, men revisor selv, der i første række skal træffe beslutning om, hvorvidt revisor har den fornødne uafhængighed. Forvaltningslovens bestemmelser om underretningspligt kan derfor ikke uden videre overføres på revisor.

Foreligger der forhold, som truer revisors uafhængighed, af en sådan styrke, at revisor ikke har den efter revisorlovens § 11 fornødne uafhængighed, må revisor efter revisorlovens § 11 slet ikke udøve den pågældende revisions- og erklæringsopgave, dvs. revisor skal enten fjerne truslen mod uafhængigheden eller fratæde hvervet. I denne situation vil en særskilt pligt for revisor til af egen drift at oplyse kommunalbestyrelsen eller den kommunale tilsynsmyndighed herom ikke få betydning, når revisor, hvis truslen mod uafhængigheden fortsat består, er forpligtet til at fratæde hvervet. Foreligger der forhold, der kunne true revisors uafhængighed, men som revisor vurderer ikke bevirker, at revisor mister den i revisorlovens § 11 fornødne uafhængighed, er der heller ingen grund til at pålægge revisor af egen drift at oplyse andre om forhold, revisor vurderer ikke påvirker revisors uafhængighed. I givet fald vil det kunne betyde, at det kommunale tilsyn vælger at indbringe sager for Disciplinærnævnet i unødigt omfang, jf. nedenfor kapitel 3.3.2.4.

Derimod forekommer det hensigtsmæssigt at pålægge den af kommunalbestyrelsen antagne revisor efter anmodning fra kommunalbestyrelsen at give oplysning om forhold, der vedrører revisors uafhængighed. Det kan enten ske i form af en erklæring om revisors uafhængighed eller en vurdering fra revisors side af, om de konkrete forhold, der spørges til, påvirker revisors uafhængighed.

Da kommunalbestyrelsen skal tilvejebringe og meddele den kommunale tilsynsmyndighed de oplysninger, tilsynsmyndigheden forlanger om forhold i kommunen, jf. den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1, vil en forpligtelse for revisor til at give kommunalbestyrelsen oplysning om forhold, der vedrører revisors uafhængighed, sikre, at den kommunale tilsynsmyndighed efter anmodning herom til kommunalbestyrelsen kan få underretning om de faktiske forhold vedrørende revisors uafhængighed, tilsynsmyndigheden måtte forlange. Kommunalbestyrelsens underretningspligt består, hvad enten kommunalbestyrelsen i forvejen er i besiddelse af de af tilsynet ønskede oplysninger, eller kommunalbestyrelsen som følge af tilsyns-

myndighedens anmodning er nødt til at tilvejebringe oplysningerne ved at anmode kommunens revisor herom.

Den kommunale tilsynsmyndighed kan imidlertid ikke i medfør af bestemmelsen i den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1, foreskrive, hvordan de af tilsynsmyndigheden ønskede oplysninger tilvejebringes og fra hvem. Kommunalbestyrelsen vil således ikke i medfør af bestemmelsen være forpligtet til at indhente revisors egen vurdering af, hvorvidt de faktiske forhold vedrørende revisors uafhængighed bevirker, at revisor har bevaret sin uafhængighed. Tilsynsmyndighedens mulighed for at vurdere, om der foreligger forhold, der truer revisors uafhængighed, vil imidlertid kunne forudsætte, at tilsynsmyndigheden kan komme i besiddelse af revisors egen vurdering af sin uafhængighed. Det er på den baggrund udvalgets opfattelse, at der er behov for en bestemmelse, hvorefter tilsynsmyndigheden kan pålægge kommunalbestyrelsen at indhente de omhandlede oplysninger fra kommunens revisor.

Det er på den baggrund udvalgets anbefaling, at der gennemføres en ændring af den kommunale styrelseslov, således at den af kommunalbestyrelsen antagne revisor efter anmodning fra kommunalbestyrelsen skal give oplysning om forhold, der vedrører varetagelsen af revisors hverv, herunder revisors uafhængighed. Det er endvidere udvalgets anbefaling, at tilsynsmyndigheden skal kunne pålægge kommunalbestyrelsen at indhente de omhandlede oplysninger fra kommunens revisor.

Af tilsvarende grunde er det udvalgets anbefaling, at der gennemføres en ændring af regionsloven, således at den af regionsrådet antagne revisor efter anmodning fra regionsrådet skal give oplysning om forhold, der vedrører varetagelsen af revisors hverv, og således at tilsynsmyndigheden skal kunne pålægge regionsrådet at indhente de omhandlede oplysninger fra regionens revisor. Anbefalingen skal ses på baggrund af, at regionsloven i lighed med den kommunale styrelseslov ikke pålægger den regionale revisor nogen forpligtelse til at give regionsrådet oplysninger om forhold, der berører revisors uafhængighed, og at den regionale tilsynsmyndighed ikke i medfør af bestemmelsen i regionslovens § 31, jf. den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1, kan foreskrive, hvordan de af tilsynsmyndigheden ønskede oplysninger tilvejebringes og fra hvem.

3.3.2.4. Hvilken adgang skal de kommunale tilsynsmyndigheder have til at indbringe kommunens revisor for revisorlovens kontrolorganer?

Udvalgets anbefaling om, at revisors uafhængighed bør påses af de kommunale tilsynsmyndigheder, har som konsekvens, at to forskellige myndigheder, revisorlovens kontrolorganer og de kommunale tilsynsmyndigheder – ganske vist med forskellige retsfølger – i givet fald skal påse overholdelsen af det samme regelsæt, nemlig revisorlovens regler om uafhængighed. Herved er indbygget en risiko for, at det samme regelsæt fortolkes forskelligt af revisorlovens kontrolorganer og de kommunale tilsynsmyndigheder. Det kan i den forbindelse overvejes, hvilken adgang det kommunale tilsyn skal have til at indbringe kommunens revisor for revisorlovens kontrolorganer i tilfælde af brud eller mistanke om brud på revisorlovens uafhængighedsregler.

Hvilken adgang skal de kommunale tilsynsmyndigheder have til at indbringe kommunens revisor for Disciplinærnævnet?

En mulighed for at sikre, at revisorlovens regelsæt ikke fortolkes forskelligt af revisorlovens kontrolorganer og de kommunale tilsynsmyndigheder, kunne være at give de kommunale tilsynsmyndigheder mulighed for i videre omfang end efter gældende regler at indbringe en sag om en revisors overholdelse af sine forpligtelser efter revisorloven for Disciplinærnævnet. Herved kunne de kommunale tilsynsmyndigheder få Disciplinærnævnets vurdering af, om revisor har tilsidesat sine forpligtelser efter revisorloven. Disciplinærnævnet vil som led i behandlingen af en klage kunne tage stilling til, om revisor ved udførelsen af en konkret opgave, f.eks. ved afgivelse af bemærkninger til et kommunalt regnskab, har haft den fornødne uafhængighed.

Efter de gældende regler kan alle, der har en retlig interesse heri, indbringe en revisor for nævnet, jf. revisorlovens § 19, stk. 3 og 5. Herudover kan de to revisorforeninger samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Revisortilsynet, Finanstilsynet, Skatteministeriet og anklagemyndigheden altid indbringe en sag for nævnet, jf. revisorlovens § 19, stk. 5. Det kan således drøftes, om de kommunale tilsynsmyndigheder efter de gældende regler kan indbringe en revisor for Disciplinærnævnet under henvisning til tilsynets offentligretlige interesse i at kunne påse, om kommunens revisor efter revisorloven har været berettiget til at revidere kommunens regnskaber.

Efter udvalgets opfattelse bør de kommunale tilsynsmyndigheder som følge af tilsynets offentligretlige interesse heri have adgang til på lige fod med de myndighe-

der, der i dag er opregnet i revisorloven, at indbringe en revisor for Disciplinærnævnet med henblik på at opnå en autoritativ bedømmelse af revisors eventuelle overtrædelse af revisorlovens regler om uafhængighed. Disciplinærnævnet vil – som efter gældende ret – alene kunne tage stilling til revisorlovens regler om uafhængighed, og ikke de regler om uafhængighed, som følger af de almindelige kommunalretlige grundsætninger.

Det er således udvalgets anbefaling, at de kommunale tilsynsmyndigheder skal have adgang til at indbringe kommunens revisor for Disciplinærnævnet. Af tilsvarende grunde er det udvalgets anbefaling, at de regionale tilsynsmyndigheder skal have adgang til at indbringe regionens revisor for Disciplinærnævnet.

Hvilken adgang skal de kommunale tilsynsmyndigheder have til at indbringe kommunens revisor for Revisortilsynet?

En anden mulighed for at sikre, at revisorlovens regelsæt ikke fortolkes forskelligt af revisorlovens kontrolorganer og de kommunale tilsynsmyndigheder kunne være at give de kommunale tilsynsmyndigheder mulighed for i videre omfang end efter gældende regler at anmode Revisortilsynet om at foretage den fornødne vurdering af, om den revisor, en kommunalbestyrelse har antaget eller har indgået aftale om at antage, har den fornødne uafhængighed. Kvalitetskontrollen skal omfatte uafhængigheden i forbindelse med de revisions- og erklæringsopgaver omfattet af revisorloven, som revisor beskæftiger sig med, jf. revisorlovens § 14, stk. 2.

Den kommunale tilsynsmyndighed kan allerede efter gældende regler anmode andre offentlige myndigheder om inden for deres sagsområde at yde den vejledning og bistand, der er nødvendig for tilsynets udøvelse, jf. den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 6, og § 56, stk. 6. Ifølge bemærkningerne til bestemmelsen vil andre offentlige myndigheder, i praksis typisk vedkommende ressortministerium, som hidtil være forpligtet til at yde generel rådgivning om lovgivningens indhold og forarbejder og eventuel praksis samt abstrakt rådgivning om konkrete tvivlsspørgsmål. Bestemmelsen omfatter også Revisortilsynet som offentlig myndighed, men Revisortilsynet vil dog næppe være forpligtet til at redegøre for lovgivningens indhold og forarbejder – hvilket snarere henhører under Erhvervs- og Selskabsstyrelsens område – men vil formentlig alene være forpligtet til at redegøre for Revisortilsynets praksis på et bestemt område.

Der vil ikke efter gældende regler være noget til hinder for, at den kommunale tilsynsmyndighed i videre omfang anmodede Revisortilsynet om en sådan rådgiv-

ning, men Revisortilsynet vil i givet fald næppe være forpligtet hertil. Revisortilsynet vil således ikke i medfør af den kommunale styrelseslov være forpligtet til at yde konkret rådgivning om den enkelte revisors uafhængighed, endsige til at iværksætte en kvalitetskontrol.

Der vil dog ikke være noget principielt til hinder for, at Revisortilsynet på baggrund af en sådan henvendelse beslutter at yde en sådan rådgivning, ligesom der heller ikke er noget til hinder for, at Revisortilsynet beslutter at iværksætte en kvalitetskontrol som følge af en sådan henvendelse. Efter revisorlovens § 14, stk. 3, skal kvalitetskontrollen udføres med højst 4 års mellemrum. Revisortilsynet kan efter bemærkningerne til bestemmelsen godt træffe bestemmelse om en hyppigere kontrol i særlige tilfælde. En hyppigere kontrol end hvert 4. år vil efter bemærkningerne til bestemmelsen kunne være aktuel i de situationer, hvor resultatet af kontrollen ikke har været tilfredsstillende, samt i andre særlige tilfælde, f.eks. hvor Revisortilsynet af offentlige myndigheder bliver gjort opmærksom på, at der kan være problemer. Modtager Revisortilsynet en henvendelse fra den kommunale tilsynsmyndighed, har Revisortilsynet således adgang til selvstændigt at tage stilling til, om kvalitetskontrol skal foretages.

Det må i den forbindelse overvejes, om Revisortilsynet – hvad tilsynet ikke har i dag – skal have pligt til på det kommunale tilsyns anmodning at foretage den fornødne konkrete undersøgelse af revisors uafhængighed, eller om Revisortilsynet som hidtil – på baggrund af en henvendelse herom fra den kommunale tilsynsmyndighed – skal have adgang til selvstændigt at tage stilling til, om kvalitetskontrol skal foretages.

Ved indførelse af en pligt for Revisortilsynet til at undersøge revisors uafhængighed sikres, at det samme regelsæt ikke fortolkes forskelligt af forskellige myndigheder, ligesom det sikres, at en revisor alene kan nægtes valg af eller udsættes for afskedigelse af kommunalbestyrelsen under henvisning til manglende uafhængighed, hvis det kompetente organ, Revisortilsynet, har fundet dette godtgjort.

En ulempe ved indførelse af en sådan pligt for Revisortilsynet kan være, at Revisortilsynet får adgang til henholdsvis pålægges uden for de tilfælde, hvor Revisortilsynet ellers ville have foretaget en kvalitetskontrol af revisors virksomhed, at vurdere, om revisor opfylder revisorlovens uafhængighedskrav. Dette kan give en mere intens kontrol af de revisionsvirksomheder, der reviderer kommunale regnska-

ber, frem for dem, der reviderer andre virksomheders regnskaber, og dermed give en manglende balance i anvendelsen af Revisortilsynets ressourcer.

På den anden side må der henvises til, at revisor under alle omstændigheder har en pligt til efter revisorloven at vurdere, inden revisor påtager sig en revisions- eller erklæringsopgave, om revisor opfylder revisorlovens uafhængighedskrav. Og da den mere intense kontrol omfatter alle revisionsvirksomheder, der reviderer kommunale regnskaber, vil der ikke være konkurrencemæssige problemer forbundet hermed.

Det er efter en samlet vurdering udvalgets anbefaling, at de kommunale tilsynsmyndigheder, når de påser, at kommunalbestyrelsen har antaget en revisor, der opfylder kravene til den kommunale revisors uafhængighed, ikke bør have en videre adgang til at pålægge Revisortilsynet at foretage en vurdering af revisorlovens regler end, hvad der følger af de almindelige regler for det kommunale tilsyns virksomhed, dvs. ikke bør kunne forpligte Revisortilsynet til at foretage en konkret vurdering af den kommunale revisors uafhængighed. Det vil være bedst stemmende med Revisortilsynets uafhængighed, at Revisortilsynet selv afgør, hvilke sager Revisortilsynet vil tage op, og ikke foranlediget af en henvendelse fra de kommunale tilsynsmyndigheder skal have pligt hertil. Det er endvidere af principielle grunde ønskeligt, at Revisortilsynet ikke for visse typer revision forpligtes til at tage sager op i et videre omfang end efter den almindelige revisorlovgivning. Af tilsvarende grunde bør de regionale tilsynsmyndigheder ikke kunne forpligte Revisortilsynet til at foretage en konkret vurdering af den regionale revisors uafhængighed.

3.3.2.5. I hvilket omfang skal de kommunale tilsynsmyndigheder indbringe revisor for revisorlovens kontrolorganer og afvente en vurdering hos revisorlovens kontrolorganer af revisors uafhængighed, førend de kommunale tilsynsmyndigheder reagerer over for kommunalbestyrelsen?

De kommunale tilsynsmyndigheder er som enhver forvaltningsmyndighed undergivet officialmaksimen. Efter officialmaksimen påhviler det de enkelte forvaltningsmyndigheder selv, eventuelt i samarbejde med andre myndigheder, at fremskaffe de oplysninger i en sag, der er nødvendige for, at myndigheden kan træffe afgørelse i sagen. Officialmaksimen retter sig både mod det faktiske og det retlige grundlag i en sag.

Det betyder, at de kommunale tilsynsmyndigheder alene vil kunne reagere over for kommunalbestyrelsen i tilfælde af den kommunale revisors brud på uafhængighe-

den, såfremt tilsynsmyndigheden med den fornødne sikkerhed har fået klarlagt, at den revisor, kommunalbestyrelsen har antaget, ikke er uafhængig i forhold til kommunen efter revisorlovens uafhængighedsregler.

Det kommunale tilsyn vil i almindelighed ikke have samme ekspertise til at fortolke revisorlovens skønsmæssige uafhængighedsbegreb som revisorlovens kontrolorganer. I det følgende vil det blive redegjort for, i hvilket omfang officialmaksimen forpligter det kommunale tilsyn til at indbringe revisor for revisorlovens kontrolorganer og afvente en vurdering hos revisorlovens kontrolorganer af, om revisor er uafhængig i forhold til kommunen.

Skal de kommunale tilsynsmyndigheder indbringe revisor for Disciplinærnævnet og afvente Disciplinærnævnets behandling?

Som nævnt i kapitel 3.3.2.4. er det udvalgets anbefaling, at de kommunale tilsynsmyndigheder skal have adgang til at indbringe kommunens revisor for Disciplinærnævnet. Har de kommunale tilsynsmyndigheder eller andre indbragt kommunens revisor for Disciplinærnævnet, vil Disciplinærnævnet kunne tage stilling til, om revisor ved udførelsen af en revisions- eller erklæringsopgave omfattet af revisorloven, jf. lovens § 1, stk. 2, har tilsidesat de pligter, som loven foreskriver, og som følge af denne pligttilsidesættelse skal pålægges et disciplinæransvar (bøde, advarsel eller hel eller delvis frakendelse), jf. revisorlovens § 20, stk. 1 og 2. Disciplinærnævnet vil følgelig kunne tage stilling til, om der foreligger et brud på revisorlovens uafhængighedskrav.

Det kommunale tilsyn vil i almindelighed ikke have samme ekspertise til at fortolke revisorlovens skønsmæssige uafhængighedsbegreb som Disciplinærnævnet og vil derfor ofte, såfremt der er grundlag for en reaktion fra tilsynsmyndighedernes side, have pligt til at indbringe revisor for Disciplinærnævnet og afvente udfaldet af Disciplinærnævnets behandling af sagen, førend tilsynsmyndighederne tager stilling til, hvorledes tilsynet skal reagere over for kommunalbestyrelsen. Har tilsynsmyndigheden selv indbragt sagen, vil tilsynsmyndigheden som part i sagen få tilsendt Disciplinærnævnets afgørelse, jf. § 12, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 130 af 28. februar 2005 om Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer. Har andre indbragt sagen, vil tilsynsmyndigheden kunne gøre sig bekendt med Disciplinærnævnets afgørelser, der som altovervejende hovedregel i praksis offentliggøres. Efter revisorlovens § 20, stk. 6, er det Disciplinærnævnet selv, der bestemmer, hvorvidt Disciplinærnævnets afgørelser skal offentliggøres.

Det vil dog ikke kunne udelukkes, at der kan forekomme så klare brud på uafhængigheden fra den kommunale revisors side, at tilsynsmyndigheden vil kunne reagere over for kommunalbestyrelsen, uden at indbringe revisor for Disciplinærnævnet og afvente Disciplinærnævnets behandling af sagen. Det vil være en betingelse, at tilsynsmyndigheden med de oplysninger, tilsynet er i stand til at fremskaffe på dette stadie af sagen, kan lægge til grund, at den revisor, kommunalbestyrelsen har antaget, ikke er uafhængig i revisorlovens forstand i forhold til kommunen. I så fald kan den offentligtretlige interesse i at sikre en uafhængig kommunal revision gøre det nødvendigt for tilsynet at reagere uden at indbringe revisor for Disciplinærnævnet og afvente Disciplinærnævnets eventuelle behandling af sagen.

Vælger den kommunale tilsynsmyndighed at reagere uden at afvente Disciplinærnævnets eventuelle behandling af sagen, vil den kommunale tilsynsmyndighed samtidig med sin reaktion kunne indbringe sagen for Disciplinærnævnet, men vil ikke være forpligtet hertil. Indbringes sagen i den situation, hvor den kommunale tilsynsmyndighed har reageret over for kommunalbestyrelsen, af den kommunale tilsynsmyndighed eller andre for Disciplinærnævnet, og kommer Disciplinærnævnet efterfølgende frem til, at revisor er uafhængig i forhold til kommunen, vil den afskedigede revisor ikke have krav på at blive antaget på ny af kommunalbestyrelsen, der i mellemtiden ofte vil have antaget en anden som kommunens revisor. Den afskedigede revisor vil i det omfang, dette følger af de almindelige erstatningsregler, kunne gøre et erstatningsansvar gældende mod tilsynsmyndigheden, hvis tilsynsmyndigheden har begået en ansvarspådragende handling i forbindelse med tilsynsmyndighedens – nu urigtige – konstatering af, at revisor ikke var uafhængig.

Vælger den kommunale tilsynsmyndighed at indbringe sagen for Disciplinærnævnet og afvente Disciplinærnævnets behandling af sagen, vil tilsynsmyndigheden løbende under nævnets behandling af sagen, som tilsynsmyndigheden som part i sagen løbende orienteres om, kunne tage stilling til, om de oplysninger og vurderinger, som tilvejebringes under nævnets behandling af sagen, bevirker, at der nu foreligger det fornødne grundlag for, at tilsynet kan reagere over for kommunalbestyrelsen.

Tilsvarende gælder for de regionale tilsynsmyndigheder.

Skal de kommunale tilsynsmyndigheder afvente domstolenes behandling?

Har den kommunale tilsynsmyndighed valgt at sætte sin reaktion over for kommunalbestyrelsen i bero på Disciplinærnævnets behandling af spørgsmålet om revi-

sors uafhængighed i forhold til kommunen, jf. ovenfor, og kommer Disciplinærnævnet frem til, at den revisor, kommunalbestyrelsen har antaget, ikke er uafhængig i revisorlovens forstand i forhold til kommunen, opstår spørgsmålet om, hvorvidt en eventuel indbringelse af Disciplinærnævnets afgørelse for domstolene bevirker, at tilsynsmyndigheden må afvente domstolenes behandling af dette spørgsmål. Det er i denne forbindelse en forudsætning, at den kommunale tilsynsmyndighed er blevet gjort bekendt med, at nævnets afgørelse er indbragt for domstolene.

Har Disciplinærnævnet besluttet at begrænse revisors adgang til at udøve lovpligtig revision eller besluttet at fratage revisor beskikkelsen, kan den pådømte revisor senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende, forlange nævnets afgørelse indbragt for domstolene, jf. revisorlovens § 22, stk. 1 og 2. Anmodningen om sagsindlæg har opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at revisor under sagens behandling ikke må udøve virksomhed som statsautoriseret henholdsvis registreret revisor, jf. revisorlovens § 22, stk. 3. Revisorlovens bestemmelse om opsættende virkning vedrører alene, om den revisorretlige sanktion, Disciplinærnævnet har bestemt, skal udskydes, og berører ikke spørgsmålet om, hvorvidt det kommunale tilsyns reaktion over for kommunalbestyrelsen skal udsættes.

Har Disciplinærnævnet alene besluttet at tildele revisor en bøde eller advarsel, kan revisor gennem et sagsanlæg få afgørelsens lovlighed prøvet ved domstolene efter grundlovens § 63. Et sådant sagsanlæg har efter grundlovens § 63 ikke opsættende virkning for den afgørelse, der indbringes.

Når Disciplinærnævnets afgørelse foreligger, må den kommunale tilsynsmyndighed tage stilling til, om der med denne afgørelse uanset den senere indbringelse for domstolene er tilvejebragt det fornødne sikre grundlag for at slå fast, at kommunens revisor ikke er uafhængig i forhold til kommunen. Dette vil normalt være tilfældet.

Tilsvarende gælder for de regionale tilsynsmyndigheder.

Skal de kommunale tilsynsmyndigheder indbringe revisor for Revisortilsynet og afvente Revisortilsynets behandling?

Som nævnt i kapitel 3.3.2.4. er det udvalgets anbefaling, at de kommunale tilsynsmyndigheder ikke bør kunne forpligte Revisortilsynet til at foretage en konkret vurdering af revisors uafhængighed, men som enhver anden vil kunne rette henvendelse til.

delse til Revisortilsynet og gøre opmærksom på de fremfundne oplysninger om revisors eventuelle manglende uafhængighed i forhold til kommunen. Revisortilsynet kan herefter af egen drift beslutte, om Revisortilsynet vil foretage en fornyet kvalitetskontrol af den pågældende revisor. Kvalitetskontrollen skal omfatte uafhængigheden i forbindelse med de revisions- og erklæringsopgaver omfattet af revisorloven, som revisor beskæftiger sig med, jf. revisorlovens § 14, stk. 2.

Medlemmerne af Revisortilsynet, kvalitetskontrollanterne og andre, som inddrages i arbejdet med kvalitetskontrollen, skal iagttage ubetinget tavshed med hensyn til oplysninger om en fysisk eller juridisk persons økonomiske, erhvervs- eller privatlivets tilhørende forhold, som de under iagttagelse af deres arbejde bliver bekendt med, jf. revisorlovens § 17, stk. 2. Den særlige tavshedspligt indebærer, at videregivelse af oplysninger om arbejdet med kvalitetskontrollen til de kommunale tilsynsmyndigheder vil være uberettiget.

De kommunale tilsynsmyndigheder har således ikke mulighed for at tage stilling til, om tilsynets reaktion over for kommunalbestyrelsen skal afvente Revisortilsynets kvalitetskontrol. Tilsynsmyndigheden vil uafhængigt af Revisortilsynets arbejde kunne indbringe sagen for Disciplinærnævnet, jf. kapitel 3.3.2.4.

Tilsvarende gælder for de regionale tilsynsmyndigheder.

3.3.2.6. Bør den kommunale revisors uafhængighed sikres ved tilsynsmyndighedens godkendelse eller ved de kommunale tilsynsmyndighedens efterfølgende kontrol af lovligheden af kommunalbestyrelsens antagelse af en kommunal revisor?

Det kan overvejes, om kravet om revisors uafhængighed fortsat bør sikres ved en forudgående godkendelse af kommunalbestyrelsens valg af revisor og et løbende tilsyn hermed, eller om de kommunale tilsynsmyndigheders efterfølgende kontrol med lovligheden af kommunalbestyrelsens valg af en kommunal revisor (det almindelige legalitetstilsyn med kommunale dispositioners lovlighed) vil være tilstrækkeligt.

Tilsynsmyndighedernes mulighed for i givet fald efterfølgende at kontrollere uafhængigheden af den af kommunalbestyrelsen antagne revisor

Tilsynsmyndigheden fører et almindeligt legalitetstilsyn med, om kommuner, amtskommuner og kommunale fællesskaber overholder den lovgivning, der særligt gælder for offentlige myndigheder, jf. den kommunale styrelseslovs § 48. Tilsyns-

myndigheden kan i den forbindelse udtale sig om lovligheden af kommunale dispositioner og undladelser, jf. den kommunale styrelseslovs § 50, ligesom tilsynsmyndigheden kan udøve de sanktioner, tilsynsmyndigheden er tillagt efter den kommunale styrelseslovs §§ 50 a – 50 d (annullation, suspension, tvangsbøder, adgang til at anlægge erstatnings sag og erstatningsretlig bod).

En af sanktionerne er tvangsbøder. Undlader kommunalbestyrelsen at udføre en foranstaltning, som kommunalbestyrelsen efter lovgivningen har pligt til at udføre, kan statsamtmanden pålægge de medlemmer af kommunalbestyrelsen, som er ansvarlige for undladelsen, tvangsbøder, jf. den kommunale styrelseslovs § 50 b.

De elementer af kravet om revisors uafhængighed, der alene følger af den kommunalretlige grundsætning om revisors uafhængighed og ikke følger af revisorlovens regler herom, jf. kapitel 3.3.2.1., er en offentligretlig grundsætning, der særligt gælder for offentlige myndigheder og følgelig er omfattet af det almindelige legalitetstilsyn.

De elementer af kravet om den kommunale revisors uafhængighed, der alene følger af revisorlovens krav herom, gælder derimod i kraft af revisorlovens anvendelsesområde alene for revisorer, men ikke for kommuner. En ordning, hvorefter revisorlovens uafhængighedskrav i givet fald skulle være omfattet af de kommunale tilsynsmyndigheders almindelige legalitetstilsyn med kommunalbestyrelsens dispositioner, vil således forudsætte, at der i den kommunale styrelseslov fastsættes en offentligretlig forpligtelse for kommunalbestyrelsen til kun at have en revisor ansat som revisor for kommunen, hvis revisor overholder revisorlovens uafhængighedskrav. En sådan forpligtelse kan f.eks. indsættes i den kommunale styrelseslov i form af et krav i den kommunale styrelseslov om, at den kommunale revision, kommunalbestyrelsen antager, skal være uafhængig, og en angivelse af, at der hermed også sigtes til revisorlovens uafhængighedskrav.

Indførelse af en sådan pligt for kommunalbestyrelsen vil i givet fald kunne begrundes i revisors centrale rolle i kommunestyret, som gør det ønskeligt, at der er en offentligretlig kontrol af, at den revisor, kommunalbestyrelsen antager, opfylder revisorlovens krav til uafhængighed, jf. kapitel 3.3.2.2.

Såfremt det følger af den kommunale styrelseslov, at en revisor kun må være revisor for en kommune, hvis revisor opfylder revisorlovens krav til dennes uafhængighed, vil kommunalbestyrelsen i tilfælde, hvor den antagne revisor ikke længere op-

fylder revisorlovens krav til varetagelsen af hvervet som revisor for kommunen, efter lovgivningen være forpligtet til at antage en ny revisor for kommunen, der opfylder revisorlovens krav.

Tilsynsmyndigheden vil således, jf. den kommunale styrelseslovs § 50 – hvis en kommunalbestyrelse har ansat en revisor, der ikke opfylder revisorlovens krav – ved et konstaterende pålæg kunne afgive en vejledende udtalelse om, at der efter lovgivningen påhviler kommunalbestyrelsen en pligt til at påse revisorlovens krav til den kommunale revisor.

Såfremt kommunalbestyrelsen ikke efterkommer et sådant pålæg, vil tilsynsmyndigheden kunne pålægge de enkelte kommunalbestyrelsesmedlemmer tvangsbøder, hvis ulovligheden af kommunalbestyrelsens undladelse heraf fremtræder med den fornødne klarhed, jf. den kommunale styrelseslovs § 50 b og bemærkningerne til det tilgrundliggende lovforslag til lov nr. 381 af 28. maj 2003 om ændring af den kommunale styrelseslov. Tilsynsmyndigheden vil dog kun have adgang til at pålægge tvangsbøder, så længe truslen mod revisors uafhængighed ikke er fjernet. Er truslen mod revisors uafhængighed fjernet, således at det alene er rent historisk, at kommunens revisor ikke har været uafhængig, vil tvangsbøder ikke kunne pålægges.

Såfremt de kommunale tilsynsmyndigheders godkendelse skal erstattes af en efterfølgende legalitetskontrol, bør et krav om godkendelse af den revisor, kommunalbestyrelsen antager, endvidere erstattes af en forpligtelse for kommunalbestyrelsen til at underrette de kommunale tilsynsmyndigheder om, hvilken revisor kommunalbestyrelsen har antaget. En sådan underretningsforpligtelse kendes fra andre sammenhænge, f.eks. blev en sådan underretningspligt indført ved lov nr. 220 af 5. april 1989 om ændring af styrelsesloven ved de af kommunalbestyrelsen vedtagne styrelsesvedtægter som en erstatning for det tidligere krav om indenrigsministerens stadfæstelse af styrelsesvedtægterne. Ved en sådan underretningsforpligtelse sikres, at de kommunale tilsynsmyndigheder løbende – og på et tidligere tidspunkt end ved kommunalbestyrelsens fremsendelse af det første regnskab, den pågældende revisor reviderer – holdes underrettet om kommunalbestyrelsens valg af revisor.

Tilsvarende gælder for de regionale tilsynsmyndigheder, der fører et almindeligt legalitetstilsyn med regionerne under anvendelse af de samme sanktioner, som

efter den kommunale styrelseslov kan bringes i anvendelse over for kommunerne, jf. regionslovens § 31.

Såfremt de regionale tilsynsmyndigheders godkendelse skal erstattes af en efterfølgende legalitetskontrol, må tilsvarende gælde som forudsætning, at der i regionsloven fastsættes en offentligretlig forpligtelse for regionsrådet til kun at have en revisor ansat som revisor for regionen, hvis revisor overholder revisorlovens uafhængighedskrav, og at regionsrådet desuden forpligtes til at underrette de regionale tilsynsmyndigheder om valget af revisor.

Vurdering af hensigtsmæssigheden af de kommunale tilsynsmyndigheders forudgående godkendelse af revisors uafhængighed frem for de kommunale tilsynsmyndigheders efterfølgende legalitetskontrol heraf

På den ene side kan det anføres, at en forudgående godkendelse af kommunalbestyrelsens dispositioner alt andet lige vil være bedre egnet til kontrol af, at kommunalbestyrelsen overholder lovgivningen.

Et krav om de kommunale tilsynsmyndigheders forudgående godkendelse af kommunalbestyrelsens antagelse af en kommunal revisor vil sikre, at der forinden antagelsen af en kommunal revisor sker en prøvelse af, om revisor opfylder det i lovgivningen fastsatte uafhængighedskrav, ligesom et krav om de kommunale tilsynsmyndigheders forudgående godkendelse af kommunalbestyrelsens antagelse af en kommunal revisor vil sikre den kommunale revisors uafhængige stilling over for kommunalbestyrelsen og den kommunale forvaltning i forbindelse med den kommunale revisors virke og således opretholde balancen mellem kommunalbestyrelsen og revisor.

Den centrale rolle, revisor har i kommunestyret til sikring af kommunalbestyrelsens indsigt i og kontrol med kommunens økonomiske forvaltning, taler for, at der stilles krav om en forudgående kontrol med revisors uafhængighed.

På den anden side kan det anføres, at styrelsesloven ikke i øvrigt – bortset fra enkelte godkendelsesbeføjelser i lånebekendtgørelsen og beføjelsen til at godkende salg af kommunal fast ejendom uden offentligt udbud – indeholder regler, der betinger en sådan kontraktindgåelse af tilsynsmyndighedens godkendelse.

Det kan i den forbindelse anføres, at de nævnte godkendelsesbeføjelser i lånebekendtgørelsen og vedrørende salg af kommunal fast ejendom har karakter af

dispensationsbeføjelser, hvor tilsynsmyndigheden er tillagt kompetence til at dispensere fra regler om lånebegrænsninger henholdsvis kravet om udbud ved salg af kommunal fast ejendom, og hvor tilsynsmyndigheden skal udøve et skøn over hensigtsmæssigheden af en kommunal disposition.

Det kan anføres, at de kommunale tilsynsmyndigheder ikke bør tillægges beføjelser til godkendelse af kommunernes dispositioner i tilfælde som dette, hvor godkendelsen alene har til formål at kontrollere, at kommunerne overholder lovgivningen.

Det kan endvidere anføres, at det ved de kommunale tilsynsmyndigheders anvendelse af tvangsbøder efterfølgende vil kunne pålægges kommunalbestyrelsen at påse overholdelsen af revisorlovens krav om uafhængighed og afskedige den revisor, der ikke opfylder revisorlovens krav hertil, jf. ovenfor.

Dette taler for, at tilsynsmyndighedens godkendelsesbeføjelse ikke bør videreføres.

Efter en samlet vurdering er det udvalgets anbefaling, at kravet om de kommunale tilsynsmyndigheders forudgående godkendelse af den kommunale revision, kommunalbestyrelsen antager, bør opretholdes, og at denne forudgående godkendelse også bør omfatte en kontrol med, om den antagne revisor er uafhængig. Selv om det ved de kommunale tilsynsmyndigheders anvendelse af tvangsbøder efterfølgende vil kunne pålægges kommunalbestyrelsen at påse overholdelsen af revisorlovens krav om uafhængighed og afskedige den revisor, der ikke opfylder revisorlovens krav hertil, vil en forudgående godkendelse af kommunalbestyrelsens valg af revisor kunne sikre, at der ikke af kommunalbestyrelsen antages en revisor, der ikke overholder revisorlovens krav om uafhængighed, jf. det ovenfor anførte herom. Et krav om forudgående godkendelse vil alt andet lige være bedre egnet til at sikre, at kommunalbestyrelsen påser overholdelsen af revisorlovens krav om uafhængighed.

Hertil kommer, at en efterfølgende kontrol med lovligheden af, at den af kommunalbestyrelsen antagne revisor virker som revisor for kommunen, vil kunne bringe kommunalbestyrelsen i den situation, at kommunalbestyrelsen ved at opfylde de kommunale tilsynsmyndigheders pålæg om at afskedige den antagne revisor vil kunne udsætte sig for privatretlige krav om økonomisk kompensation fra den afskedigede revisor. Et krav i lovgivningen om en forudgående godkendelse af kom-

munens revisor vil gøre det naturligt for kommunalbestyrelsen at tage forbehold for tilsynsmyndighedens godkendelse i kontrakten med revisor og derved undgå at blive udsat for økonomiske krav fra revisor i tilfælde af nægtelse af godkendelse.

Endelig må det anføres, at det i den situation, hvor kommunens revisor tidligere i en periode ikke har været uafhængig, men hvor truslen mod uafhængigheden nu er blevet fjernet, vil kunne være hensigtsmæssigt, hvis tilsynet ud fra en vurdering af forholdenes grovhed og antal og en vurdering af, hvor hurtigt truslen mod uafhængigheden var blevet fjernet, kunne trække godkendelsen tilbage for at opnå den fuldstændige tillid til den kommunale revisors uafhængighed – også i fremtiden. Dette formål kan kun forfølges, hvis det kommunale tilsyn skal godkende kommunalbestyrelsens valg af revisor og ved sin stillingtagen til, om godkendelse skal gives, også kan foretage en hensigtsmæssigheds- og ikke blot en legalitetsvurdering. Endvidere kan dette formål kun forfølges, hvis det kommunale tilsyn tillægges adgang til at tilbagekalde en godkendelse ud fra en tilsvarende hensigtsmæssighedsbetragtning, jf. nedenfor.

Det forudsættes herved, at de tidligere tilfælde af brud på uafhængigheden ikke har en sådan karakter, at Disciplinærnævnet har frakendt revisor beskikkelsen, jf. revisorlovens § 20, stk. 2, og nedenfor kapitel 3.3.6. Har revisor fået frakendt beskikkelsen, følger det af det foreslåede krav i lovgivningen om, at den kommunale revision skal foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor, at revisor ikke længere må varetage hvervet som kommunens revisor.

Det er således udvalgets anbefaling, at det kommunale tilsyn efter en konkret vurdering skal kunne nægte godkendelse i den situation, hvor revisor tidligere i en periode ikke har været uafhængig.

Det tilføjes, at det alene er hensigten, at den kommunale tilsynsmyndighed inden meddelelse af godkendelse af den af kommunalbestyrelsen antagne revisor skal undersøge eksistensen af de trusler mod revisors uafhængighed, som de foreliggende oplysninger måtte give tilsynsmyndigheden anledning til at undersøge.

Af tilsvarende grunde er det udvalgets anbefaling, at kravet om de regionale tilsynsmyndigheders forudgående godkendelse af den regionale revision, regionsrådet antager, jf. regionslovens § 28, stk. 1, bør opretholdes, at denne forudgående godkendelse også bør omfatte en kontrol med, om den antagne revisor er uafhængig, og at det regionale tilsyn efter en konkret vurdering skal kunne nægte eller til-

bagekalde godkendelse i den situation, hvor revisor tidligere i en periode ikke har været uafhængig.

3.3.2.7. De kommunale tilsynsmyndigheders adgang til at tilbagekalde en godkendelse

Efter gældende ret kan tilbagekaldelse af tilsynets godkendelse ske efter de almindelige regler, der gælder for tilbagekaldelse af begunstigende forvaltningsakter. Det indebærer, at der skal ske en afvejning af de modstående hensyn, der taler henholdsvis for og imod en tilbagekaldelse, dvs. på den ene side af hensynet til adressaten og dennes forventning om den fortsatte gyldighed af den godkendelse, vedkommende har indrettet sig på, og på den anden side de offentligretlige hensyn, der begrunder ønsket om at tilbagekalde godkendelsen, herunder hensynet til at sikre, at kommunens revision fortsat opfylder lovgivningens krav hertil. Ved afvejningen lægges efter gældende ret blandt andet vægt på, om det faktiske forhold, der begrunder tilbagekaldelsen, forelå ved godkendelsens meddelelse, samt om tilbagekaldelsen er begrundet i, at revisionen ikke overholder lovgivningen, eller i en hensigtsmæssighedsbetragtning. Der henvises til bilag A.1.3.

Efter udvalgets opfattelse bør det offentligretlige hensyn til at sikre, at den kommunale revision fortsat opfylder lovgivningens krav til uafhængighed, tillægges afgørende vægt ved vurderingen af, om der skal ske tilbagekaldelse. Efter udvalgets opfattelse er der derfor behov for ved en ændring af den kommunale styrelseslov at præcisere, at tilbagekaldelse af tilsynets godkendelse uanset de modstående hensyn til adressaten og dennes forventning om godkendelsens fortsatte gyldighed altid vil kunne ske ud fra de offentligretlige hensyn, der begrunder ønsket om at tilbagekalde godkendelsen. Med lovfæstelsen sikres således en ret til at tilbagekalde også i tilfælde, hvor det faktiske forhold, der begrunder tilbagekaldelsen, forelå ved godkendelsens meddelelse, eller hvor tilbagekaldelsen er begrundet i en hensigtsmæssighedsbetragtning.

Ved en sådan ændring af lovgivningen sikres, at det kommunale tilsyn vil kunne tilbagekalde en godkendelse af revisionen i tilfælde, hvor denne ikke opfylder lovgivningens krav til revisors uafhængighed, uanset om disse krav var opfyldt ved godkendelsen eller ikke. Tilbagekaldelse vil således kunne ske, hvis det efterfølgende viser sig, at revisor ikke var uafhængig som følge af trusler mod hans uafhængighed, der forelå ved godkendelsen, jf. revisorlovens § 11.

Bestemmelsen indebærer endvidere, at det kommunale tilsyn efter en konkret vurdering vil kunne tilbagekalde en godkendelse i den situation, hvor revisor tidligere i en periode ikke har været uafhængig. Tilsynets afgørelse heraf må ske ud fra en vurdering af forholdenes grovhed og antal og en vurdering af, hvor hurtigt truslen mod uafhængigheden var blevet fjernet, jf. kapitel 3.3.2.6.

Det tilføjes, at det alene er hensigten, at den kommunale tilsynsmyndighed ved sin stillingtagen til, om godkendelsen af den af kommunalbestyrelsen antagne revision skal tilbagekalde, skal undersøge de forhold, som de foreliggende oplysninger måtte give tilsynsmyndigheden anledning til at reagere over for.

Det er således udvalgets anbefaling, at det kommunale tilsyn ud fra det offentligretlige hensyn til at sikre, at den kommunale revision fortsat opfylder lovgivningens krav til uafhængighed, skal have ret til uanset modstående hensyn at tilbagekalde en godkendelse, hvis revisor ikke eller ikke længere er uafhængig, og at det kommunale tilsyn efter en konkret vurdering skal kunne tilbagekalde godkendelse i den situation, hvor revisor tidligere i en periode ikke har været uafhængig. Tilsvarende adgang til at tilbagekalde en godkendelse bør tillægges det regionale tilsyn.

3.3.3. Kontrol med, at kommunalbestyrelsen har antaget en statsautoriseret eller registreret kommunal revisor

3.3.3.1. Problemstilling

Det kan overvejes, om det i kapitel 3.1. og 3.2. foreslåede krav om, at den af kommunalbestyrelsen antagne revisor skal være *en statsautoriseret eller registreret revisor*, bør påses af de kommunale tilsynsmyndigheder, jf. kapitel 3.3.3.2., og i givet fald om dette krav bør påses ved en godkendelsesbeføjelse eller ved det almindelige legalitetssystem, jf. kapitel 3.3.3.3.

Spørgsmålet om, hvorvidt den kommunale revisor er i besiddelse af den fornødne beskikkelse som statsautoriseret eller registreret revisor, opstår navnlig i forbindelse med kommunalbestyrelsens valg af revisor. I de tilfælde, hvor beskikkelsen for en allerede antagen kommunal revisor bortfalder, fratages eller frakendes, jf. bilag A.3.7.1. og 3.3.7.3., opfylder revisor ikke længere betingelserne for at virke som kommunal revisor. I denne situation opstår spørgsmålet om en løbende kontrol med, hvorvidt revisor fortsat har den fornødne beskikkelse som statsautoriseret eller registreret.

3.3.3.2. Bør kravet om, at den kommunale revisor er statsautoriseret eller registreret, påses af de kommunale tilsynsmyndigheder?

Revisorlovens kontrolsystem er alene rettet mod de statsautoriserede og registrerede revisors udøvelse af deres hverv og omfatter ikke det forhold, at en revisor, der ikke er statsautoriseret eller registreret, påtager sig revisionen af et regnskab, der ifølge speciallovgivningen er forbeholdt de statsautoriserede eller registrerede revisorer.

Den offentligretlige interesse i at sikre, at styrelseslovens krav til den kommunale revisions uddannelsesmæssige kompetence overholdes af kommunalbestyrelsen, må efter udvalgets opfattelse begrunde, at kommunalbestyrelsens overholdelse af dette krav bør påses af de kommunale tilsynsmyndigheder.

Det er derfor udvalgets anbefaling, at kommunalbestyrelsens overholdelse af det af udvalget foreslåede krav om, at en kommunal revisor skal være statsautoriseret eller registreret, bør påses af de kommunale tilsynsmyndigheder. Dette følger i øvrigt allerede af de gældende regler om genstanden for det almindelige legalitetstilsyn, jf. kapitel 3.3.3.3.

Tilsvarende bør det af udvalget foreslåede krav om, at en regional revisor skal være statsautoriseret eller registreret, påses af de regionale tilsynsmyndigheder.

3.3.3.3. Bør kravet om, at den kommunale revisor er statsautoriseret eller registreret, påses ved tilsynsmyndighedens forudgående godkendelse eller efterfølgende legalitetskontrol?

Mulighed for et efterfølgende legalitetstilsyn

De kommunale tilsynsmyndigheder fører et almindeligt legalitetstilsyn med, om kommuner og kommunale fællesskaber overholder den lovgivning, der særligt gælder for offentlige myndigheder, jf. den kommunale styrelseslovs § 48, stk. 1.

Da et krav om, at den kommunale revisor skal være statsautoriseret eller registreret, i givet fald er en forpligtelse, som kommunalbestyrelsen skal overholde, og da et krav herom i givet fald skal indsættes i den kommunale styrelseslov, vil kravet herom følge af offentligretlig lovgivning, der særligt gælder for offentlige myndigheder. Kravet herom vil følgelig i givet fald være omfattet af de kommunale tilsynsmyndigheders almindelige legalitetstilsyn med kommunalbestyrelsens dispositioner.

Et tilsvarende legalitetstilsyn fører de regionale tilsynsmyndigheder med regionerne, jf. regionslovens § 31, jf. den kommunale styrelseslovs § 48, stk. 1. Et krav om, at den regionale revisor skal være statsautoriseret eller registreret, vil derfor i givet fald være omfattet af de regionale tilsynsmyndigheders almindelige legalitetstilsyn med regionsrådets dispositioner.

Hensigtsmæssighed

Der kan for så vidt angår argumenterne for og imod en forudgående godkendelse frem for en efterfølgende legalitetskontrol henvises til det i kapitel 3.3.2.6. anførte.

På den ene side kan det blandt andet anføres, at en forudgående godkendelse af kommunalbestyrelsens dispositioner alt andet lige vil være bedre egnet til kontrol af, at kommunalbestyrelsen overholder lovgivningen.

På den anden side kan det blandt andet anføres, at det ved de kommunale tilsynsmyndigheders anvendelse af tvangsbøder efterfølgende vil kunne pålægges kommunalbestyrelsen at afskedige den revisor, kommunalbestyrelsen med urette har antaget.

Efter en samlet vurdering er det udvalgets anbefaling, at kravet om de kommunale tilsynsmyndigheders forudgående godkendelse af den kommunale revision, kommunalbestyrelsen antager, bør opretholdes, og at denne forudgående godkendelse også bør omfatte en kontrol med, om den antagne revisor er statsautoriseret eller registreret. Selv om det ved de kommunale tilsynsmyndigheders anvendelse af tvangsbøder efterfølgende vil kunne pålægges kommunalbestyrelsen at afskedige en revisor, der ikke er statsautoriseret eller registreret, som kommunalbestyrelsen med urette har antaget, vil en forudgående godkendelse af kommunalbestyrelsens valg af revisor kunne sikre, at der ikke af kommunalbestyrelsen antages en revisor, der ikke er statsautoriseret eller registreret. Et krav om forudgående godkendelse vil alt andet lige være bedre egnet til at sikre kommunalbestyrelsens overholdelse af det af udvalget foreslåede krav om, at en kommunal revisor skal være statsautoriseret eller registreret.

Hertil kommer, at en efterfølgende kontrol med lovligheden af, at den af kommunalbestyrelsen antagne revisor virker som revisor for kommunen, vil kunne bringe kommunalbestyrelsen i den situation, at kommunalbestyrelsen ved at opfylde de kommunale tilsynsmyndigheders pålæg om at afskedige den antagne revisor vil

kunne udsætte sig for privatretlige krav om økonomisk kompensation fra den afskedigede revisor. Der henvises til det i kapitel 3.3.2.6. anførte.

Af tilsvarende grunde er det udvalgets anbefaling, at kravet om de regionale tilsynsmyndigheders forudgående godkendelse af den regionale revision, regionsrådet antager, jf. regionslovens § 28, stk. 1, bør opretholdes, og at denne forudgående godkendelse også bør omfatte en kontrol med, om den antagne revisor er statsautoriseret eller registreret.

3.3.4. Kontrol med, at kommunalbestyrelsen har antaget en sagkyndig kommunal revisor

3.3.4.1. Problemstilling

Som anført i kapitel 3.1. og 3.2. er det udvalgets opfattelse, at der i lovgivningen bør stilles krav om, at den kommunale revision skal foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor. Det indebærer, at den kommunale revision som anført i bilag A.3.6. er underkastet revisorlovens krav til den faglige kvalitet af revisors arbejde, dvs. at revisor skal udføre opgaverne med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik, jf. revisorlovens § 2, stk. 2. Det betyder, at revisor skal sikre sig, at de til revisoropgavens forsvarlige udførelse fornødne kompetencer er til stede.

Det er endvidere som anført i kapitel 3.2. udvalgets opfattelse, at den kommunale revision som hidtil skal opfylde den kommunale styrelseslovs krav om, at den kommunale revisor skal være sagkyndig. Dette indebærer bl.a., at den kommunale revision skal have et særligt kendskab til kommunale forhold, dvs. det kendskab, der er fornødent til revisoropgavens udførelse. Det må antages, at den kommunale styrelseslovs krav herom ikke indeholder krav til specifikke færdigheder, som revisor ikke ifølge revisorlovens krav til den faglige kvalitet af revisors arbejde er forpligtet til at sikre tilstedeværelsen af. Udfører revisor sine opgaver med omhu og nøjagtighed samt i overensstemmelse med god revisorskik, jf. revisorlovens § 2, stk. 2, har revisor således sikret sig det til revisoropgavens udførelse fornødne kendskab til kommunale forhold.

Det kan overvejes, om dette krav til den kommunale revisions sagkundskab – der følger af såvel revisorloven som den kommunale styrelseslov – bør påses af de kommunale tilsynsmyndigheder som et supplement til revisorlovens kontrolsystem, jf. kapitel 3.3.4.2., hvilken adgang de kommunale tilsynsmyndigheder skal have til at indbringe kommunens revisor for revisorlovens kontrolorganer, jf. kapitel

3.3.4.4., og i givet fald om kravet om revisors sagkundskab bør påses ved en godkendelsesbeføjelse eller ved det almindelige legalitetstilsyn, jf. kapitel 3.3.4.5.

Kontrollen med den kommunale revisions sagkundskab vil kunne ske dels i forbindelse med kommunalbestyrelsens valg af revisor, hvor spørgsmålet er, om den revisor, kommunalbestyrelsen antager, har den fornødne sagkundskab, dels løbende under revisors funktionsperiode, hvor spørgsmålet er, om revisor fortsat har den fornødne sagkundskab, eller denne som følge af forhold indtruffet efter kommunalbestyrelsens valg af revisor ikke længere er til stede. Dette gælder overholdelsen af revisorlovens krav til den faglige kvalitet af revisors arbejde, hvor revisorlovens kontrolorganer i dag løbende fører tilsyn, herunder kvalitetskontroller, med revisor, jf. bilag A.3.7. Dette gælder også overholdelsen af den kommunalretlige grundsætning om sagkundskab, som de kommunalretlige tilsynsmyndigheder i dag fører løbende tilsyn med, jf. bilag A.1.3.

3.3.4.2. Bør kravet om, at den kommunale revisor er sagkyndig, påses af de kommunale tilsynsmyndigheder?

Det kan overvejes, om kommunalbestyrelsens iagttagelse af de krav til revisors sagkundskab, der følger af revisorlovens krav til den faglige kvalitet af revisors arbejde og den kommunalretlige grundsætning om revisors sagkundskab, bør påses af de kommunale tilsynsmyndigheder som et supplement til den kontrol med revisors sagkundskab, som udøves af Revisortilsynet og af Disciplinærnævnet.

På den ene side kan det anføres, at Revisortilsynet som et led i de kvalitetskontroller, Revisortilsynet foretager af den enkelte revisionsvirksomhed, også kan påse, om revisor ved varetagelsen af en konkret revisions- eller erklæringsopgave har haft den fornødne sagkundskab.

På den anden side kan det blandt andet anføres, at det vil kunne sikres gennem de kommunale tilsynsmyndigheders udøvelse af sine beføjelser – hvad enten dette måtte ske gennem nægtelse af godkendelse eller gennem anvendelse af sanktioner (navnlig tvangsbøder) over for kommunalbestyrelsen – at kommunalbestyrelsen undlader at antage en revisor, som ikke opfylder revisorlovens krav til dennes sagkundskab. For det tilfælde, at revisor allerede er antaget, vil det tilsvarende gennem de kommunale tilsynsmyndigheders udøvelse af sine beføjelser, hvad enten dette måtte ske gennem tilbagekaldelse af godkendelse eller gennem anvendelse af sanktioner over for kommunalbestyrelsen, kunne sikres, at kommunal-

bestyrelsen afskediger en revisor, som ikke længere opfylder revisorlovens krav til dennes sagkundskab.

En sådan sikkerhed kan ikke opnås gennem revisorlovens kontrolsystem, der er rettet mod revisor og dennes fortsatte udøvelse af sit hverv, men ikke regulerer, i hvilket omfang den myndighed eller det selskab, der revideres, kan pålægges at afbryde kundeforholdet til revisionsvirksomheden. Revisors centrale rolle i kommunestyret gør det vigtigt med en offentligretlig kontrol af, at den revisor, kommunalbestyrelsen har antaget, har den efter lovgivningen fornødne sagkundskab.

Der henvises i øvrigt til det i kapitel 3.3.2.2. anførte.

Det er på den baggrund udvalgets anbefaling, at de kommunale tilsynsmyndigheder som et supplement til revisorlovens kontrol hermed bør påse, at kommunalbestyrelsen har antaget en revisor, der opfylder kravene til revisors sagkundskab. Dette gælder også revisorlovens krav herom. Tilsynet vil særligt have anledning til at undersøge, om revisor har det fornødne kendskab til kommunale forhold, i modsætning til revisors generelle regnskabs- og revisionsmæssige færdigheder.

Af tilsvarende grunde er det udvalgets anbefaling, at de regionale tilsynsmyndigheder bør påse, at regionsrådet har antaget en revisor, der opfylder kravene til revisors sagkundskab.

3.3.4.3. Hvorledes kan de kommunale tilsynsmyndigheder få den fornødne viden om forhold, der vedrører den kommunale revisors sagkundskab?

En bedømmelse af den kommunale revisors sagkundskab vil kunne ske på grundlag af den årsberetning, revisor afgiver om revisionen af kommunens årsregnskab, og de beretninger, revisor afgiver i årets løb (delberetninger), jf. den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 4. Der er derfor ikke samme behov som ved tilsynets bedømmelse af revisors uafhængighed, at revisor af egen drift skal afgive oplysninger om sin sagkundskab. En bedømmelse af den regionale revisors sagkundskab vil tilsvarende kunne ske på grundlag af denne revisors års- og delberetninger, jf. regionslovens § 29, jf. den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 4.

En bedømmelse af revisors sagkundskab vil dog vanskeligt kunne ske, uden at revisor bidrager med oplysninger om den sagsbehandling, der er foregået i revisionsvirksomheden forud for afgivelsen af årsberetning eller delberetning. Et væ-

sentligt punkt kan være, hvilke kompetencer i revisionsvirksomheden eller hos andre revisor har inddraget i revisionsopgaven.

Det er på den baggrund udvalgets anbefaling, at der gennemføres en ændring af den kommunale styrelseslov, således at den af kommunalbestyrelsen antagne revisor efter anmodning fra kommunalbestyrelsen skal give oplysning om forhold, der vedrører varetagelsen af revisors hverv, herunder revisors sagkundskab.

Af tilsvarende grunde er det udvalgets anbefaling, at der gennemføres en ændring af regionsloven, således at den af regionsrådet antagne revisor efter anmodning fra regionsrådet skal give oplysning om forhold, der vedrører varetagelsen af revisors hverv.

Da kommunalbestyrelsen skal tilvejebringe og meddele den kommunale tilsynsmyndighed de oplysninger, tilsynsmyndigheden forlanger om forhold i kommunen, jf. den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1, vil en forpligtelse for revisor til at give kommunalbestyrelsen oplysning om forhold, der vedrører revisors sagkundskab, sikre, at den kommunale tilsynsmyndighed efter anmodning herom til kommunalbestyrelsen kan få underretning om de faktiske forhold vedrørende revisors sagkundskab, tilsynsmyndigheden måtte forlange.

Den kommunale tilsynsmyndighed kan imidlertid ikke i medfør af bestemmelsen i den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1, foreskrive, hvordan de af tilsynsmyndigheden ønskede oplysninger tilvejebringes og fra hvem. Kommunalbestyrelsen vil således ikke i medfør af bestemmelsen være forpligtet til at indhente revisors egen vurdering af, hvorvidt de faktiske forhold vedrørende revisors sagkundskab bevirker, at revisor har bevaret sin sagkundskab. Tilsynsmyndighedens mulighed for at vurdere, om revisor har bevaret sin sagkundskab, vil imidlertid kunne forudsætte, at tilsynsmyndigheden kan komme i besiddelse af revisors egen vurdering af sin sagkundskab.

Det er på den baggrund udvalgets anbefaling, at der gennemføres en ændring af den kommunale styrelseslov, således at tilsynsmyndigheden skal kunne pålægge kommunalbestyrelsen at indhente de omhandlede oplysninger fra kommunens revisor.

Af tilsvarende grunde er det udvalgets anbefaling, at der gennemføres en ændring af regionsloven, således at tilsynsmyndigheden skal kunne pålægge regionsrådet

at indhente de omhandlede oplysninger fra regionens revisor. Anbefalingen skal ses på baggrund af, at den regionale tilsynsmyndighed ikke i medfør af bestemmelsen i regionslovens § 31, jf. den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1, kan foreskrive, hvordan de af tilsynsmyndigheden ønskede oplysninger tilvejebringes og fra hvem.

Der henvises i øvrigt til kapitel 3.3.2.3.

3.3.4.4. Hvilken adgang skal de kommunale tilsynsmyndigheder have til at indbringe kommunens revisor for revisorlovens kontrolorganer?

Et særligt problem er i den forbindelse knyttet til det forhold, at to forskellige myndigheder, revisorlovens kontrolorganer og de kommunale tilsynsmyndigheder – ganske vist med forskellige retsfølger – i givet fald skal påse overholdelsen af det krav til revisors sagkundskab, der blandt andet følger af revisorlovens krav til den faglige kvalitet af revisors arbejde. Selv om der også i den kommunale styrelseslov stilles krav til revisors sagkundskab, ændrer det ikke på det forhold, at bedømmelsen af det samme regelsæt, nemlig revisorlovens krav til den faglige kvalitet af revisors arbejde, henhører under to forskellige myndigheder. Det kan i den forbindelse overvejes, hvilken adgang det kommunale tilsyn skal have til at indbringe kommunens revisor for revisorlovens kontrolorganer i tilfælde af brud eller mistanke om brud på revisorlovens krav til revisors sagkundskab.

Af de grunde, der er anført i kapitel 3.3.2.4., er det udvalgets anbefaling, at Revisortilsynet ligesom i dag ikke skal pålægges pligt til på det kommunale tilsyns anmodning at foretage den fornødne konkrete undersøgelse af revisors sagkundskab. Revisortilsynet skal som hidtil have adgang til – på baggrund af en henvendelse herom fra den kommunale tilsynsmyndighed – selvstændigt at tage stilling til, om kvalitetskontrol skal foretages. Tilsvarende bør gælde i forholdet mellem Revisortilsynet og de regionale tilsynsmyndigheder.

Af de grunde, der er anført i kapitel 3.3.2.4., er det udvalgets anbefaling, at de kommunale tilsynsmyndigheder skal have adgang til at indbringe kommunens revisor for Disciplinærnævnet med henblik på at opnå en autoritativ bedømmelse af revisors eventuelle overtrædelse af revisorlovens regler om sagkundskab. De regionale tilsynsmyndigheder bør have tilsvarende adgang til at indbringe regionens revisor for Disciplinærnævnet.

3.3.4.5. I hvilket omfang skal de kommunale tilsynsmyndigheder indbringe revisor for revisorlovens kontrolorganer og afvente en vurdering hos revisorlovens kontrolorganer af revisors sagkundskab, førend de kommunale tilsynsmyndigheder reagerer over for kommunalbestyrelsen?

De kommunale tilsynsmyndigheder er som enhver forvaltningsmyndighed undergivet officialmaksimen. Det betyder, at de kommunale tilsynsmyndigheder alene vil kunne reagere over for kommunalbestyrelsen i tilfælde af den kommunale revisors brud på kravet til revisors sagkundskab, såfremt tilsynsmyndigheden med den fornødne sikkerhed har fået klarlagt, at den revisor, kommunalbestyrelsen har antaget, ikke lever op til revisorlovens krav til revisors sagkundskab.

Det kommunale tilsyn vil i almindelighed ikke have samme ekspertise som revisorlovens kontrolorganer for at fastslå, i hvilken udstrækning kommunens revisor har været i besiddelse af de fornødne generelle regnskabs- og revisionsmæssige færdigheder. Det kommunale tilsyn vil have bedre mulighed for at fastslå indholdet af den særlige kommunale viden, revisor skal være i besiddelse af, men det vil også i denne henseende være en skønsmæssig vurdering, om de beretninger, revisor har afgivet, viser en så stor mangel på viden, at revisor har handlet lovstridigt ved at afgive beretningen.

Skal de kommunale tilsynsmyndigheder indbringe revisor for Disciplinærnævnet og afvente Disciplinærnævnets behandling?

Som nævnt i kapitel 3.3.2.4. er det udvalgets anbefaling, at de kommunale tilsynsmyndigheder skal have adgang til at indbringe kommunens revisor for Disciplinærnævnet. Disciplinærnævnet vil kunne tage stilling til, om revisor ved udførelsen af en revisions- eller erklæringsopgave omfattet af revisorloven, jf. lovens § 1, stk. 2, har tilsidesat de pligter, som revisorloven foreskriver, herunder også revisorlovens krav om, at opgaven skal udføres med omhu, jf. revisorlovens § 2, stk. 2. Det kommunale tilsyn vil derfor ofte, såfremt der er grundlag for en reaktion fra tilsynsmyndighedernes side, have pligt til at indbringe revisor for Disciplinærnævnet og afvente udfaldet af Disciplinærnævnets behandling af sagen, førend tilsynsmyndighederne tager stilling til, hvorledes tilsynet skal reagere over for kommunalbestyrelsen.

Det vil dog ikke kunne udelukkes, at der kan forekomme så klare brud på sagkundskaben fra den kommunale revisors side, at tilsynsmyndigheden vil kunne reagere over for kommunalbestyrelsen, uden at indbringe revisor for Disciplinærnævnet og

afvente Disciplinærnævnets behandling af sagen, eller eventuelt under Disciplinærnævnets behandling af sagen.

Tilsvarende gælder for de regionale tilsynsmyndigheder.

Der henvises til kapitel 3.3.2.5.

Skal de kommunale tilsynsmyndigheder afvente domstolenes behandling?

Har den kommunale tilsynsmyndighed valgt at sætte sin reaktion over for kommunalbestyrelsen i bero på Disciplinærnævnets behandling af spørgsmålet om revisors sagkundskab, og kommer Disciplinærnævnet frem til, at revisor ikke har haft den fornødne sagkundskab ved udførelsen af den konkrete opgave, må den kommunale tilsynsmyndighed tage stilling til, om der med denne afgørelse uanset den senere indbringelse for domstolene er tilvejebragt det fornødne sikre grundlag for at slå fast, at kommunens revisor ikke har haft den fornødne sagkundskab ved udførelsen af den konkrete opgave.

Dette vil normalt være tilfældet.

Tilsvarende gælder for de regionale tilsynsmyndigheder.

Der henvises til kapitel 3.3.2.5.

Skal de kommunale tilsynsmyndigheder indbringe revisor for Revisortilsynet og afvente Revisortilsynets behandling?

Som nævnt i kapitel 3.3.2.4. er det udvalgets anbefaling, at de kommunale tilsynsmyndigheder ikke bør kunne forpligte Revisortilsynet til at foretage en konkret vurdering af revisors sagkundskab, men som enhver anden vil kunne rette henvendelse til Revisortilsynet og gøre opmærksom på de fremfundne oplysninger om revisors eventuelle manglende sagkundskab i forhold til kommunen.

De kommunale tilsynsmyndigheder har som følge af Revisortilsynets tavshedspligt ikke mulighed for at tage stilling til, om tilsynets reaktion over for kommunalbestyrelsen skal afvente Revisortilsynets kvalitetskontrol. Tilsynsmyndigheden vil uafhængigt af Revisortilsynets arbejde kunne indbringe sagen for Disciplinærnævnet, jf. kapitel 3.3.4.4.

Tilsvarende gælder for de regionale tilsynsmyndigheder.

Der henvises til kapitel 3.3.2.5.

3.3.4.6. Bør kravet om, at den kommunale revisor er sagkyndig, påses ved tilsynsmyndighedens forudgående godkendelse eller efterfølgende legalitetskontrol?

Mulighed for et efterfølgende legalitetstilsyn

De kommunale tilsynsmyndigheder fører et almindeligt legalitetstilsyn med, om kommuner, amtskommuner og kommunale fællesskaber overholder den lovgivning, der særligt gælder for offentlige myndigheder, jf. den kommunale styrelseslovs § 48. Tilsynsmyndigheden kan i den forbindelse udtale sig om lovligheden af kommunale dispositioner og unladelser, jf. den kommunale styrelseslovs § 50, ligesom tilsynsmyndigheden kan udøve de sanktioner, tilsynsmyndigheden er tillagt efter den kommunale styrelseslovs §§ 50 a – 50 d (annullation, suspension, tvangsbøder, adgang til at anlægge erstatningssag og erstatningsretlig bod).

Den kommunale styrelseslovs krav om revisors sagkundskab er en offentligretlig grundsætning, der særligt gælder for offentlige myndigheder og følgelig er omfattet af det almindelige legalitetstilsyn.

Revisorlovens krav til den faglige kvalitet af revisors arbejde vil derimod i det omfang, et sådant krav ikke kan udledes af den kommunale styrelseslovs krav om revisors sagkundskab, i kraft af revisorlovens anvendelsesområde alene gælde for revisorer, men ikke for kommuner. En ordning, hvorefter revisorlovens krav til den faglige kvalitet af revisors arbejde i givet fald i fuldt omfang skulle være omfattet af de kommunale tilsynsmyndigheders almindelige legalitetstilsyn med kommunalbestyrelsens dispositioner, vil således forudsætte, at der i den kommunale styrelseslov fastsættes en offentligretlig forpligtelse for kommunalbestyrelsen til kun at have en revisor ansat som revisor for kommunen, hvis revisor overholder revisorlovens krav til den faglige kvalitet af sit arbejde. En sådan forpligtelse kan f.eks. indsættes i den kommunale styrelseslov i form af en angivelse af, at det gældende krav i den kommunale styrelseslov om, at den kommunale revision, kommunalbestyrelsen antager, skal være sagkyndig, også omfatter revisorlovens krav til den faglige kvalitet af revisors arbejde.

Indførelse af en sådan pligt for kommunalbestyrelsen vil i givet fald kunne begrundes i revisors centrale rolle i kommunestyret, som gør det ønskeligt, at der er en

offentligretlig kontrol af, at den revisor, kommunalbestyrelsen antager, opfylder revisorlovens krav til sagkundskab, jf. kapitel 3.3.2.2.

Tilsvarende gælder for de regionale tilsynsmyndigheder, der fører et almindeligt legalitetstilsyn med regionerne under anvendelse af de samme sanktioner, som efter den kommunale styrelseslov kan bringes i anvendelse over for kommunerne, jf. regionslovens § 31.

Såfremt de regionale tilsynsmyndigheders godkendelse skal erstattes af en efterfølgende legalitetskontrol, må tilsvarende gælde som forudsætning, at der i regionsloven fastsættes en offentligretlig forpligtelse for regionsrådet til kun at have en revisor ansat som revisor for regionen, hvis revisor overholder revisorlovens krav til den faglige kvalitet af revisors arbejde.

Hensigtsmæssighed

Der kan for så vidt angår argumenterne for og imod en forudgående godkendelse frem for en efterfølgende legalitetskontrol henvises til det i kapitel 3.3.2.6. anførte.

På den ene side kan det blandt andet anføres, at en forudgående godkendelse af kommunalbestyrelsens dispositioner alt andet lige vil være bedre egnet til kontrol af, at kommunalbestyrelsen overholder lovgivningen.

På den anden side kan det blandt andet anføres, at det ved de kommunale tilsynsmyndigheders anvendelse af tvangsbøder efterfølgende vil kunne pålægges kommunalbestyrelsen at afskedige den revisor, der ikke overholder kravene til revisors sagkundskab.

Efter en samlet vurdering er det udvalgets anbefaling, at kravet om de kommunale tilsynsmyndigheders forudgående godkendelse af den kommunale revision, kommunalbestyrelsen antager, bør opretholdes, og at denne forudgående godkendelse også bør omfatte en kontrol med, om den antagne revisor er sagkyndig. Selv om det ved de kommunale tilsynsmyndigheders anvendelse af tvangsbøder efterfølgende vil kunne pålægges kommunalbestyrelsen at afskedige en revisor, der ikke er sagkyndig, vil en forudgående godkendelse af kommunalbestyrelsens valg af revisor kunne sikre, at der ikke af kommunalbestyrelsen antages en revisor, der ikke er sagkyndig. Et krav om forudgående godkendelse vil alt andet lige være bedre egnet til at sikre, at kommunalbestyrelsen påser overholdelsen af kravet om, at en kommunal revisor skal være sagkyndig.

Hertil kommer, at en efterfølgende kontrol med lovligheden af, at den af kommunalbestyrelsen antagne revisor virker som revisor for kommunen, vil kunne bringe kommunalbestyrelsen i den situation, at kommunalbestyrelsen ved at opfylde de kommunale tilsynsmyndigheders pålæg om at afskedige den antagne revisor vil kunne udsætte sig for privatretlige krav om økonomisk kompensation fra den afskedigede revisor.

Endelig må det anføres, at det i den situation, hvor kommunens revisor tidligere i en periode ikke har været sagkyndig, men hvor disse forhold nu er blevet rettet, vil kunne være hensigtsmæssigt, hvis tilsynet ud fra en vurdering af forholdenes grovhed og antal og en vurdering af, hvor hurtigt de forhold, der gjorde, at revisor ikke var sagkyndig, var blevet fjernet, kunne trække godkendelsen tilbage. Der henvises til kapitel 3.3.2.6.

Det er således udvalgets anbefaling, at det kommunale tilsyn efter en konkret vurdering skal kunne nægte godkendelse i den situation, hvor revisor tidligere i en periode ikke har været sagkyndig. Dette må i givet fald præciseres i lovgivningen.

Det tilføjes, at det alene er hensigten, at den kommunale tilsynsmyndighed inden meddelelse af godkendelse af den af kommunalbestyrelsen antagne revisor skal undersøge de forhold vedrørende revisors sagkundskab, som de foreliggende oplysninger måtte give tilsynsmyndigheden anledning til at undersøge.

Af tilsvarende grunde er det udvalgets anbefaling, at kravet om de regionale tilsynsmyndigheders forudgående godkendelse af den regionale revision, regionsrådet antager, jf. regionslovens § 28, stk. 1, bør opretholdes, og at denne forudgående godkendelse også bør omfatte en kontrol med, om den antagne revisor er sagkyndig.

3.3.4.7. De kommunale tilsynsmyndigheders adgang til at tilbagekalde en godkendelse

Efter gældende ret skal der ved afvejningen af, om tilsynets godkendelse kan tilbagekaldes, blandt andet lægges vægt på, om det faktiske forhold, der begrunder tilbagekaldelsen, forelå ved godkendelsens meddelelse, samt om tilbagekaldelsen er begrundet i, at revisionen ikke overholder lovgivningen, eller i en hensigtsmæssighedsbetragtning. Der henvises til bilag A.1.3.

Efter udvalgets opfattelse bør det offentligretlige hensyn til at sikre, at den kommunale revision fortsat opfylder lovgivningens krav til sagkundskab, tillægges afgørende vægt ved vurderingen af, om der skal ske tilbagekaldelse. Efter udvalgets opfattelse er der derfor behov for ved en ændring af den kommunale styrelseslov at præcisere, at tilbagekaldelse af tilsynets godkendelse uanset de modstående hensyn til adressaten og dennes forventning om godkendelsens fortsatte gyldighed altid vil kunne ske ud fra de offentligretlige hensyn, der begrundet ønsket om at tilbagekalde godkendelsen, jf. kapitel 3.3.2.7.

Ved en sådan ændring af lovgivningen sikres, at det kommunale tilsyn vil kunne tilbagekalde en godkendelse af revisionen i tilfælde, hvor denne ikke opfylder lovgivningens krav til revisors sagkundskab, uanset om disse krav var opfyldt ved godkendelsen eller ikke. Tilbagekaldelse vil således kunne ske, hvis det efterfølgende viser sig, at revisor ikke var sagkyndig som følge af forhold, der forelå ved godkendelsen.

Det kommunale tilsyn vil endvidere efter en konkret vurdering kunne tilbagekalde en godkendelse i den situation, hvor revisor tidligere i en periode ikke har været sagkyndig. Tilsynets afgørelse heraf må ske ud fra en vurdering af forholdenes grovhed og antal og en vurdering af, hvor hurtigt de forhold, der gjorde, at revisor ikke var sagkyndig, var blevet fjernet, jf. kapitel 3.3.4.6.

Det tilføjes, at det alene er hensigten, at den kommunale tilsynsmyndighed ved sin stillingtagen til, om godkendelsen af den af kommunalbestyrelsen antagne revision skal tilbagekaldes, skal undersøge de forhold, som de foreliggende oplysninger måtte give tilsynsmyndigheden anledning til at reagere over for.

Det er således udvalgets anbefaling, at det kommunale tilsyn ud fra det offentligretlige hensyn til at sikre, at den kommunale revision fortsat opfylder lovgivningens krav til sagkundskab, skal have ret til uanset modstående hensyn at tilbagekalde en godkendelse, hvis revisor ikke eller ikke længere er sagkyndig, og at det kommunale tilsyn efter en konkret vurdering skal kunne nægte eller tilbagekalde godkendelse i den situation, hvor revisor tidligere i en periode ikke har været sagkyndig. Tilsvarende adgang til at tilbagekalde en godkendelse bør tillægges det regionale tilsyn.

3.3.5. Kontrol med, at en og samme kommunale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen

3.3.5.1. Problemstilling

Det kan overvejes, om de kommunale tilsynsmyndigheder fortsat bør påse, at en og samme kommunale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen, jf. den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, 1. pkt. Tilsynsmyndigheden vil således kunne nægte godkendelse af, at revisionsvirksomheden deles mellem to eller flere revisionsvirksomheder. Det kan i givet fald overvejes, om kravet herom bør påses ved en godkendelsesbeføjelse eller ved det almindelige legalitetstilsyn.

Tilsvarende spørgsmål kan overvejes i forholdet mellem de regionale tilsynsmyndigheder og regionerne, idet en og samme regionale revision skal varetage revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under regionsrådet, jf. regionslovens § 28, stk. 2, 1. pkt.

3.3.5.2. Bør de kommunale tilsynsmyndigheder påse, at en og samme kommunale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen?

Revisorlovens kontrolsystem omfatter alene overholdelsen af de i revisorloven fastsatte krav til statsautoriserede og registrerede revisorerers udøvelse af deres hverv og omfatter ikke overholdelsen af den kommunale styrelseslovs regler for den kommunale revisions område.

Den offentligtretlige interesse i at sikre kommunalbestyrelsens overholdelse af kravet i den kommunale styrelseslov om, at en og samme kommunale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen, må efter udvalgets opfattelse begrunde, at kommunalbestyrelsens overholdelse af dette krav er omfattet af det kommunale tilsyn.

Det er derfor udvalgets anbefaling, at de kommunale tilsynsmyndigheder skal påse kommunalbestyrelsens overholdelse af kravet i den kommunale styrelseslov om, at en og samme kommunale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen. Dette følger i øvrigt allerede af de gældende regler om genstanden for det almindelige legalitetstilsyn, jf. kapitel 3.3.5.3.

Af tilsvarende grunde bør de regionale tilsynsmyndigheder påse regionsrådets overholdelse af kravet i regionsloven om, at en og samme regionale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under regionsrådet.

3.3.5.3. Bør tilsynsmyndigheden ved forudgående godkendelse eller efterfølgende legalitetskontrol påse, at en og samme kommunale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen?

Mulighed for et efterfølgende legalitetstilsyn

De kommunale tilsynsmyndigheder vil som led i det almindelige legalitetstilsyn kunne påse, at kommunalbestyrelsen overholder den del af lovgivningen, der særligt retter sig mod offentlige myndigheder, jf. den kommunale styrelseslovs § 48, stk. 1. De kommunale tilsynsmyndigheder vil derfor som led i det almindelige legalitetstilsyn kunne påse kravet i den kommunale styrelseslov om, at en og samme kommunale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen, jf. den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, 1. pkt.

De regionale tilsynsmyndigheder vil som led i det almindelige legalitetstilsyn kunne påse det tilsvarende krav i regionsloven om, at en og samme regionale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under regionsrådet, jf. regionslovens § 28, stk. 2, 1. pkt.

Hensigtsmæssighed

Der kan for så vidt angår argumenterne for og imod en forudgående godkendelse frem for en efterfølgende legalitetskontrol henvises til det i kapitel 3.3.2.6. anførte.

På den ene side kan det blandt andet anføres, at en forudgående godkendelse af kommunalbestyrelsens dispositioner alt andet lige vil være bedre egnet til kontrol af, at kommunalbestyrelsen overholder lovgivningen.

På den anden side kan det blandt andet anføres, at det ved de kommunale tilsynsmyndigheders anvendelse af tvangsbøder efterfølgende vil kunne pålægges kommunalbestyrelsen at afskedige de revisorer, kommunalbestyrelsen med urette har antaget.

Efter en samlet vurdering er det udvalgets anbefaling, at kravet om de kommunale tilsynsmyndigheders forudgående godkendelse af den kommunale revision, kommunalbestyrelsen antager, bør opretholdes også på dette område. Af tilsvarende grunde er det udvalgets anbefaling, at kravet om de regionale tilsynsmyndigheders forudgående godkendelse af den regionale revision, regionsrådet antager, bør opretholdes også på dette område.

3.3.6. Kontrol med, at kommunalbestyrelsen har antaget en kommunal revisor på en lovlig måde

3.3.6.1. Problemstilling

Det kan overvejes, om de kommunale tilsynsmyndigheder fortsat bør påse, at *kommunalbestyrelsen har antaget revisor på en lovlig måde*, f.eks. om kommunalbestyrelsens valg af revisor er sket ud fra saglige hensyn. Det kan i givet fald overvejes, om kravet herom bør påses ved en godkendelsesbeføjelse eller ved det almindelige legalitetstilsyn.

3.3.6.2. Bør lovligheden af kommunalbestyrelsens antagelse af revisor påses af de kommunale tilsynsmyndigheder?

Revisorlovens kontrolsystem omfatter alene overholdelsen af de i revisorloven fastsatte krav til statsautoriserede og registrerede revisorerers udøvelse af deres hverv og omfatter ikke overholdelsen af reglerne for, om kundeforholdet med revisor er etableret på en lovlig måde. Genstanden for det almindelige legalitetstilsyn er derimod den lovgivning, der særligt gælder for offentlige myndigheder, jf. den kommunale styrelseslovs § 48, stk. 1. Den offentligtretlige interesse i at sikre, at kommunerne overholder denne lovgivning, må efter udvalgets opfattelse begrunde, at overholdelsen af reglerne for offentlige myndigheders antagelse af revisor, herunder den almindelige grundsætning om saglighed, er omfattet af det kommunale tilsyn.

Det er derfor udvalgets anbefaling, at lovligheden af kommunalbestyrelsens antagelse af revisor bør påses af de kommunale tilsynsmyndigheder. Dette følger i øvrigt allerede af de gældende regler om genstanden for det almindelige legalitetstilsyn, jf. kapitel 3.3.6.3. Af tilsvarende grunde er det udvalgets anbefaling, at lovligheden af regionsrådets antagelse af revisor bør påses af de regionale tilsynsmyndigheder.

3.3.6.3. Bør lovligheden af kommunalbestyrelsens antagelse af revisor påses ved tilsynsmyndighedens forudgående godkendelse eller efterfølgende legalitetskontrol?

Mulighed for et efterfølgende legalitetstilsyn

De kommunale tilsynsmyndigheder vil som led i det almindelige legalitetstilsyn kunne påse, at kommunalbestyrelsen overholder den del af lovgivningen, der særligt retter sig mod offentlige myndigheder, jf. den kommunale styrelseslovs § 48, stk. 1. De kommunale tilsynsmyndigheder vil derfor som led i det almindelige legalitetstilsyn kunne påse spørgsmål om, hvorvidt kommunalbestyrelsens valg af revisor er sket ud fra saglige hensyn.

De regionale tilsynsmyndigheder vil tilsvarende som led i det almindelige legalitetstilsyn kunne påse, om regionsrådets valg af revisor er sket ud fra saglige hensyn.

Hensigtsmæssighed

Der kan for så vidt angår argumenterne for og imod en forudgående godkendelse frem for en efterfølgende legalitetskontrol henvises til det i kapitel 3.3.2.6. anførte.

På den ene side kan det blandt andet anføres, at en forudgående godkendelse af kommunalbestyrelsens dispositioner alt andet lige vil være bedre egnet til kontrol af, at kommunalbestyrelsen overholder lovgivningen.

På den anden side kan det blandt andet anføres, at det ved de kommunale tilsynsmyndigheders anvendelse af tvangsbøder efterfølgende vil kunne pålægges kommunalbestyrelsen at afskedige den revisor, kommunalbestyrelsen med urette har antaget.

Efter en samlet vurdering er det udvalgets anbefaling, at kravet om de kommunale tilsynsmyndigheders forudgående godkendelse af den kommunale revision, kommunalbestyrelsen antager, bør opretholdes også på dette område. Af tilsvarende grunde er det udvalgets anbefaling, at kravet om de regionale tilsynsmyndigheders forudgående godkendelse af den regionale revision, regionsrådet antager, bør opretholdes også på dette område.

3.3.7. Kontrol med, om revisor forsømmer udøvelsen af sin virksomhed

Det kan overvejes, om de kommunale tilsynsmyndigheder fortsat i forbindelse med godkendelsen af kommunalbestyrelsens antagelse af en kommunal revision bør kunne udøve et hensigtsmæssighedstilsyn og i den forbindelse kunne nægte god-

kendelse af den revisor, kommunalbestyrelsen har antaget, såfremt revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og de udviste forhold giver grundlag for at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde. Tilsvarende spørgsmål vil kunne opstå under revisors funktionsperiode, hvis revisor efter at være antaget som revisor for kommunen har gjort sig skyldig i tilsvarende forsømmelser.

Som anført i kapitel 3.1. og 3.2. er det udvalgets opfattelse, at der i lovgivningen bør stilles krav om, at den kommunale revision skal foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor. Efter revisorlovens § 3, stk. 5, kan beskikkelse nægtes, hvis revisor i stilling eller hverv har udvist en sådan adfærd, at vedkommende ikke vil kunne udføre revisionsopgaverne på en forsvarlig måde. Hvis en revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, kan Disciplinærnævnet begrænse den pågældendes adgang til at udøve lovpligtig revision og frakende beskikkelsen på tid fra 6 måneder til 5 år eller indtil videre, jf. revisorlovens § 20, stk. 2.

På den baggrund er det udvalgets anbefaling, at det hensigtsmæssighedstilsyn, som på dette område udøves i dag af de kommunale tilsynsmyndigheder, fremover vil blive overflødig. Såfremt revisor får nægtet eller frakendt sin beskikkelse som følge af uforsvarlig udførelse af sine revisionsopgaver, følger det af det foreslåede krav om, at en kommunal revisor skal være statsautoriseret eller registreret, at revisor ikke lovligt vil kunne revidere kommunale regnskaber. Det foreslåede krav herom vil kunne påses af de kommunale tilsynsmyndigheder, jf. udvalgets anbefaling under kapitel 3.3.3. Tilsvarende er det udvalgets anbefaling, at det vil blive overflødig for de regionale tilsynsmyndigheder at udøve hensigtsmæssighedstilsyn med regionerne på dette område.

3.3.8. Kontrol med kommunalbestyrelsens afskedigelse af den kommunale revisor

3.3.8.1. Problemstilling

Som anført i bilag A.1.3. er formålet med kravet om tilsynsmyndighedens samtykke til kommunalbestyrelsens *afskedigelse* af den kommunale revision at sikre, at den kommunale revision ikke afskediges på baggrund af den kritik, som revisionen har fremsat over for kommunen i revisionsberetningen. Tilsynsmyndigheden skal således i dag i forbindelse med sin stillingtagen til, om samtykke skal meddeles til

kommunalbestyrelsens afskedigelse af den kommunale revisor, påse, om afskedigelsen er sket på et sagligt grundlag.

Det kan overvejes, om tilsynsmyndighederne fortsat som et supplement til revisorlovens kontrolsystem skal påse, om afskedigelsen er sket på et sagligt grundlag, og om den kommunale styrelseslovs krav om tilsynsmyndighedens samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisionen skal videreføres.

3.3.8.2. Bør lovligheden af kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisor påses af de kommunale tilsynsmyndigheder?

Revisorlovens kontrolsystem omfatter alene overholdelsen af de i revisorloven fastsatte krav til statsautoriserede og registrerede revisorerers udøvelse af deres hverv og omfatter ikke overholdelsen af reglerne for, om kundeforholdet med revisor er afbrudt på en lovlig måde.

Den offentligtretlige interesse i at sikre, at kommunalbestyrelsen overholder reglerne for offentlige myndigheders afskedigelse af revisor, herunder grundsætningen om saglighed, må efter udvalgets opfattelse begrunde, at kommunalbestyrelsens overholdelse af disse regler er omfattet af det kommunale tilsyn.

Det er derfor udvalgets anbefaling, at lovligheden af kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisor bør påses af de kommunale tilsynsmyndigheder. Dette følger i øvrigt allerede af de gældende regler om genstanden for det almindelige legalitetstilsyn med kommunerne, jf. kapitel 3.3.8.4.

Af tilsvarende grunde er det udvalgets anbefaling, at lovligheden af regionsrådets afskedigelse af revisor bør påses af de regionale tilsynsmyndigheder. Dette følger ligeledes af de gældende regler om genstanden for det almindelige legalitetstilsyn med regionerne, jf. kapitel 3.3.8.4.

3.3.8.3. Hvorledes kan de kommunale tilsynsmyndigheder få den fornødne viden om lovligheden af kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisor?

For at få den fornødne viden om, af hvilken grund kommunalbestyrelsen har afskediget revisor, vil det være naturligt for tilsynsmyndigheden at anmode kommunalbestyrelsen om oplysning herom. Kommunalbestyrelsen skal tilvejebringe og meddele den kommunale tilsynsmyndighed de oplysninger, som den kommunale tilsynsmyndighed forlanger om forhold i kommunen, jf. den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1. Det bemærkes i den forbindelse, at da kommunalbestyrelsens anta-

gelse af revisor sker ved indgåelse af en aftale herom mellem kommunalbestyrelsen og revisor, vil kommunalbestyrelsen ikke over for revisor være forpligtet til at begrunde sin beslutning om at bringe kontraktforholdet til ophør.

Det vil endvidere være relevant for tilsynsmyndigheden at kunne få indhentet oplysninger fra den fratrædende revisor om grundene til afskedigelsen, herunder om dette efter revisors opfattelse har sammenhæng med tidligere fremsatte bemærkninger til regnskabet. Såfremt en revisor fratræder sit hverv, skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til sin fratræden, jf. revisorlovens § 10, stk. 1, 3. pkt. Tilsvarende oplysninger vil kunne være relevante for tilsynsmyndigheden.

For at gøre det muligt for tilsynsmyndigheden at få indhentet disse oplysninger fra revisor, er det udvalgets anbefaling, at der gennemføres en ændring af den kommunale styrelseslov, således at den af kommunalbestyrelsen antagne revisor efter anmodning fra kommunalbestyrelsen skal give oplysning om forhold, der vedrører varetagelsen af revisors hverv, herunder grundene til revisors afskedigelse. Det er endvidere udvalgets anbefaling, at tilsynsmyndigheden skal kunne pålægge kommunalbestyrelsen at indhente de omhandlede oplysninger fra kommunens revisor. Der henvises til kapitel 3.3.2.3.

Af tilsvarende grunde er det udvalgets anbefaling, at der gennemføres en ændring af regionsloven, således at den af regionsrådet antagne revisor efter anmodning fra regionsrådet skal give oplysning om forhold, der vedrører varetagelsen af revisors hverv, og således at tilsynsmyndigheden skal kunne pålægge kommunalbestyrelsen at indhente de omhandlede oplysninger fra kommunens revisor. Den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1, finder tilsvarende anvendelse på forholdet mellem de regionale tilsynsmyndigheder og regionerne, jf. regionslovens § 31.

3.3.8.4. Bør lovligheden af kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisor påses ved tilsynsmyndighedens forudgående godkendelse eller efterfølgende legalitetskontrol?

Mulighed for et efterfølgende legalitetstilsyn

De kommunale tilsynsmyndigheder vil som led i det almindelige legalitetstilsyn, hvis genstand er den lovgivning, der særligt gælder for offentlige myndigheder, jf. den kommunale styrelseslovs § 48, stk. 1, kunne påse lovligheden af kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisor, herunder om afskedigelsen er sket ud fra saglige hensyn.

Har kommunalbestyrelsen truffet en beslutning, der strider mod lovgivningen, f.eks. fordi der er varetaget usaglige hensyn i forbindelse hermed, kan tilsynsmyndigheden annullere beslutningen, jf. den kommunale styrelseslovs § 50 a, stk. 1, 1. pkt. Ulovligheden af kommunalbestyrelsens beslutning skal fremtræde med den fornødne klarhed, jf. bemærkningerne til det lovforslag, der ligger til grund for lov nr. 381 af 28. maj 2003 om ændring af den kommunale styrelseslov. Har kommunalbestyrelsen bragt afskedigelsen til udførelse, kan en ulovlig afskedigelse kun annulleres efter skriftlig begæring fra en part (f.eks. den afskedigede revisor) og kun, hvis væsentlige hensyn, særlig til private interesser, ikke taler herimod, jf. den kommunale styrelseslovs § 50 a, stk. 1, nr. 3. Har kommunalbestyrelsen antaget en ny revisor, der på dette tidspunkt var i god tro om afskedigelsens lovlighed, vil væsentlige hensyn til private interesser normalt tale imod annulation.

Det forhold, at tilsynsmyndigheden måtte være afskåret fra at annullere en ulovlig kommunal beslutning, udelukker ikke, at tilsynsmyndigheden anvender de øvrige sanktioner i den kommunale styrelseslov, herunder tvangsbøder, i anledning af kommunalbestyrelsens ulovlige beslutning, jf. bemærkningerne til det lovforslag, der ligger til grund for lov nr. 381 af 28. maj 2003 om ændring af den kommunale styrelseslov. Anvendelse af tvangsbøder forudsætter, at kommunalbestyrelsen undlader at udføre en foranstaltning, som den efter lovgivningen har pligt til at udføre, jf. den kommunale styrelseslovs § 50 b, stk. 1. Ulovligheden af kommunalbestyrelsens undladelse skal fremtræde med den fornødne klarhed, jf. bemærkningerne til det nævnte lovforslag. Anvendelsen af tvangsbøder med henblik på gennemtvangelse af en genantagelse af den afskedigede revisor, forudsætter således, at der efter den lovgivning, der særligt gælder for offentlige myndigheder, påhviler kommunalbestyrelsen en sådan handlepligt. Har kommunalbestyrelsen ud fra usaglige hensyn afskediget revisor, vil den uberettigede afskedigelse imidlertid normalt ikke efter den lovgivning, der særligt gælder for offentlige myndigheder, kunne føre til, at den afskedigede har krav på at blive genantaget. Der vil således i almindelighed ikke være mulighed for at anvende tvangsbøder med henblik på gennemtvangelse af en genantagelse af den afskedigede revisor.

Ønskes det gældende krav om samtykke til afskedigelsen af kommunens revisor erstattet af det almindelige legalitetstilsyn, kan det som i kapitel 3.3.2.3. overvejes at erstatte et krav om samtykke af kommunalbestyrelsens afskedigelse af en revisor med en forpligtelse for kommunalbestyrelsen til at underrette de kommunale tilsynsmyndigheder om kommunalbestyrelsens beslutning om afskedigelse.

Tilsvarende gælder for de regionale tilsynsmyndigheder, der fører et almindeligt legalitetstilsyn med regionerne under anvendelse af de samme sanktioner, som efter den kommunale styrelseslov kan bringes i anvendelse over for kommunerne, jf. regionslovens § 31 med henvisning til den kommunale styrelseslovs kapitel VI og VII.

De regionale tilsynsmyndigheder vil som led i det almindelige legalitetstilsyn, hvis genstand er den lovgivning, der særligt gælder for offentlige myndigheder, jf. regionslovens § 31, jf. den kommunale styrelseslovs § 48, stk. 1, kunne påse lovligheden af regionsrådets afskedigelse af revisor, herunder om afskedigelsen er sket ud fra saglige hensyn, uden at der i almindelighed vil være mulighed for at anvende tvangsbøder med henblik på gennemtvungelse af en genantagelse af den afskedsede revisor.

Såfremt de regionale tilsynsmyndigheders godkendelse skal erstattes af en efterfølgende legalitetskontrol, kan det tilsvarende overvejes i regionsloven at indsætte en forpligtelse for regionsrådet til at underrette de regionale tilsynsmyndigheder om regionsrådets beslutning om afskedigelse.

Hensigtsmæssighed

Såfremt en revisor fratræder sit hverv, skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til sin fratræden, jf. revisorlovens § 10, stk. 1, 3. pkt.

For en afskaffelse af kravet om tilsynsmyndighedens samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af kommunens revisor taler, at en kommunalbestyrelse således ikke alene ved at afskedige revisionen og antage en ny revision vil kunne sikre sig mod kritik, som den afgående revision har fundet grundlag for at rejse.

Det kan endvidere anføres, at det almindelige kommunale tilsyn uanset bestemmelsen i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, i kraft af de almindelige tilsynsbeføjelser vil kunne påse, om en kommunalbestyrelses beslutning om at afskedige revisionen hviler på et usagligt grundlag og dermed er i strid med lovgivningen.

Det forhold, at det i praksis kan være vanskeligt at påvise, om kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisionen har været usagligt begrundet, kan næppe afhjælpes ved en godkendelsesbeføjelse frem for et legalitetstilsyn, eftersom tilsynsmynd-

dighedens nægtelse af at give samtykke til en afskedigelse i givet fald også skal ledsages af en begrundelse, der overholder forvaltningslovens krav herom.

For en bibeholdelse af kravet om samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af kommunens revisor taler, at et sådant krav vil sikre, at der forinden afskedigelsen af en kommunal revisor sker en prøvelse af årsagen til afskedigelsen. Et sådant krav sikrer således i modsætning til det almindelige legalitetstilsyn, at tilsynsmyndigheden i alle tilfælde har en pligt til at efterprøve, om kommunalbestyrelsen har handlet usagligt ved afskedigelsen af revisionen. Ved udøvelsen af det almindelige legalitetstilsyn indtræder tilsynsmyndighedernes initiativpligt eller undersøgelsespligt derimod alene, når der er en vis sandsynlighed for, at der foreligger en sådan ulovlighed.

Med et krav om tilsynsmyndighedens samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af revision undgås det endvidere, at kommunalbestyrelsen inden tilsynsmyndighedens efterfølgende konstatering af, om der i forbindelse med afskedigelsen var varetaget ulovlige hensyn, har antaget en ny revisor. Hertil kommer, at tilsynsmyndigheden i den situation, hvor kommunalbestyrelsen har antaget en ny revisor, i almindelighed hverken kan annullere eller anvende tvangsbøder til gennemtvungelse af genantagelse af den oprindelige revisor, jf. ovenfor.

Det vil alene ved et krav om forudgående samtykke kunne sikres, at revisor uden afbrydelse fortsætter med udøvelsen af sit hverv, indtil der er sket en prøvelse af årsagen til afskedigelsen.

Et krav om de kommunale tilsynsmyndigheders forudgående samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af en kommunal revisor vil således være bedst egnet til at sikre den kommunale revisors uafhængige stilling over for kommunalbestyrelsen og den kommunale forvaltning i forbindelse med den kommunale revisors virke og opretholde balancen mellem kommunalbestyrelsen og revisor.

Den centrale rolle, revisor har i kommunestyret til sikring af kommunalbestyrelsens indsigt i og kontrol med kommunens økonomiske forvaltning, taler for, at det er vigtigt, at der stilles krav om en forudgående kontrol med årsagen til revisors afskedigelse.

På denne baggrund er det udvalgets anbefaling, at der som hidtil bør stilles krav om et samtykke fra den kommunale tilsynsmyndighed til kommunalbestyrelsens

afskedigelse af kommunens revisor. Af tilsvarende grunde er det udvalgets anbefaling, at der i overensstemmelse med, hvad der følger af regionsloven, bør stilles et krav om samtykke fra den regionale tilsynsmyndighed til regionsrådets afskedigelse af regionens revisor.

3.3.9. Konklusion

Det er udvalgets anbefaling, at der som et supplement til revisorlovens kontrolsystem skal ske en offentligretlig kontrol gennem de kommunale tilsynsmyndigheder af kommunalbestyrelsens overholdelse af følgende forhold:

- det af udvalget foreslåede krav om, at den kommunale revisor skal være statsautoriseret eller registreret, jf. kapitel 3.3.3.2.
- den kommunale revisors uafhængighed, jf. kapitel 3.3.2.2.
- den kommunale revisors sagkundskab, jf. kapitel 3.3.4.2.
- kravet i den gældende kommunale styrelseslov om, at en og samme kommunale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen, jf. kapitel 3.3.5.2.
- det gældende krav i lovgivningen om, at kommunalbestyrelsen har antaget en kommunal revisor på en lovlig måde, jf. kapitel 3.3.6.2.
- lovligheden af kommunalbestyrelsens afskedigelse af den kommunale revisor, jf. kapitel 3.3.8.2.

Det er udvalgets anbefaling, at en tilsvarende offentligretlig kontrol skal ske gennem de regionale tilsynsmyndigheder af regionsrådets overholdelse af de nævnte forhold.

Det er udvalgets anbefaling, at de kommunale og regionale tilsynsmyndigheders kontrol med, om revisor forsømmer udøvelsen af sin virksomhed, jf. kapitel 3.3.7., ikke længere bliver nødvendig som følge af revisorlovens kontrolsystem.

Det er således udvalgets anbefaling, at også de elementer af kravet om uafhængighed og sagkundskab, der svarer til revisorlovens krav herom, skal kunne påses af de kommunale og regionale tilsynsmyndigheder for at sikre kommunalbestyrelsens henholdsvis regionsrådets overholdelse heraf. Denne kontrol bliver i givet fald et supplement til revisorlovens kontrolsystem.

Det er udvalgets anbefaling, at der gennemføres en ændring af den kommunale styrelseslov, således at den af kommunalbestyrelsen antagne revisor efter anmod-

ning fra kommunalbestyrelsen skal give oplysning om forhold, der vedrører varetagelsen af revisors hverv. En sådan oplysningspligt vil kunne benyttes til at bede revisor give oplysning om forhold, der vedrører revisors uafhængighed, sagkundskab samt årsagerne til afskedigelsen, jf. kapitel 3.3.2.3., 3.3.4.3. og 3.3.8.3. Det er udvalgets anbefaling, at en tilsvarende oplysningspligt indføres for den regionale revision.

Da kommunalbestyrelsen skal tilvejebringe og meddele den kommunale tilsynsmyndighed de oplysninger, tilsynsmyndigheden forlanger om forhold i kommunen, jf. den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1, vil en forpligtelse for revisor til at give kommunalbestyrelsen oplysning om forhold, der vedrører revisors hverv også sikre, at den kommunale tilsynsmyndighed efter anmodning herom til kommunalbestyrelsen kan få underretning om de faktiske forhold vedrørende revisors forhold, tilsynsmyndigheden måtte forlange.

Den kommunale tilsynsmyndighed kan imidlertid ikke i medfør af bestemmelsen i den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1, foreskrive, hvordan de af tilsynsmyndigheden ønskede oplysninger tilvejebringes og fra hvem. Kommunalbestyrelsen vil således ikke i medfør af bestemmelsen være forpligtet til at indhente revisors egen vurdering af sine forhold, hvilket kan være af betydning for det kommunale tilsyn. Det er på den baggrund udvalgets anbefaling, at der gennemføres en ændring af den kommunale styrelseslov, således at tilsynsmyndigheden skal kunne pålægge kommunalbestyrelsen at indhente de omhandlede oplysninger fra kommunens revisor, jf. kapitel 3.3.2.3., 3.3.4.3. og 3.3.8.3. Det er udvalgets anbefaling, at tilsynsmyndigheden skal kunne give regionsrådet et tilsvarende pålæg om at indhente de omhandlede oplysninger fra regionens revisor.

Udvalget har med hensyn til kravene om revisors uafhængighed og sagkundskab overvejet det nærmere samspil mellem de kommunale tilsynsmyndigheder og revisorlovens kontrolsystem, jf. kapitel 3.3.2.4. og 3.3.2.5. og kapitel 3.3.4.4. og 3.3.4.5.

Det er udvalgets anbefaling, at Revisortilsynet ligesom i dag ikke skal pålægges pligt til på det kommunale tilsyns anmodning at foretage den fornødne konkrete undersøgelse af revisors forhold, men at Revisortilsynet som hidtil skal have adgang til selvstændigt at tage stilling hertil og som hidtil have pligt til at give oplysning om Revisortilsynets praksis til det kommunale tilsyn, jf. kapitel 3.3.2.4 og 3.3.4.4.

Det er desuden udvalgets anbefaling, at de kommunale og regionale tilsynsmyndigheder skal have adgang til at indbringe kommunens revisor for Disciplinærnævnet med henblik på at opnå en autoritativ bedømmelse af, om revisor har overtrådt revisorlovens krav til revisors uafhængighed og sagkundskab, jf. kapitel 3.3.2.4. og 3.3.4.4.

Det er endelig udvalgets anbefaling, at det gældende krav i den kommunale styrelseslov om tilsynsmyndighedens godkendelse af kommunalbestyrelsens valg af revisor og om tilsynsmyndighedens samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisor bør bibeholdes og ikke afløses af det almindelige efterfølgende tilsyn med lovligheden af kommunalbestyrelsens dispositioner, jf. kapitel 3.3.2.6., 3.3.3.3., 3.3.4.6., 3.3.5.3., 3.3.6.3. og 3.3.8.4. Tilsvarende bør kravet i regionslovens § 28, stk. 1, om tilsynsmyndighedens godkendelse af regionsrådets valg af revisor og tilsynsmyndighedens samtykke til regionsrådets afskedigelse af revisor bibeholdes.

Det er i den forbindelse udvalgets anbefaling, at det kommunale og regionale tilsyn efter en konkret vurdering skal kunne nægte godkendelse i den situation, hvor revisor tidligere i en periode ikke har været uafhængig eller sagkyndig, jf. kapitel 3.3.2.6. og 3.3.4.6.

Det er endvidere udvalgets anbefaling, at det kommunale og regionale tilsyn ud fra det offentligretlige hensyn til at sikre, at den kommunale og regionale revision fortsat opfylder lovgivningens krav, skal have ret til uanset modstående hensyn at tilbagekalde en godkendelse, hvis revisor ikke eller ikke længere er uafhængig eller sagkyndig eller opfylder kravene i lovgivningen i øvrigt, og at det kommunale tilsyn efter en konkret vurdering skal kunne tilbagekalde godkendelse i den situation, hvor revisor tidligere i en periode ikke har været uafhængig eller sagkyndig, jf. kapitel 3.3.2.7. og 3.3.4.7.

3.3.9.1. Skema over tilsyn og reaktionsmuligheder for en kommunal statsautoriseret eller registreret revisor

Kontroltema	Revisorlovens tilsyn i dag	Kommunalt tilsyn?	Revisors oplysningspligt?	Skal det kommunale tilsyn have adgang til indbringelse for revisorlovens kontrolorganer?	Skal det kommunale tilsyn afvente sagens behandling i revisorlovens kontrolorganer?	Legalitetstilsyn eller krav om godkendelse?
Revisors uafhængighed og sagskundskab	Ja for så vidt angår revisorlovens krav til revisor om uafhængighed og sagskundskab. Nej for så vidt angår de krav til kommunalbestyrelsen om uafhængighed og sagskundskab, der alene hviler på kommunalret-	Ja. Offentligretlig interesse i at sikre, at kommunalbestyrelsen afskediger en revisor, der ikke er uafhængig eller sagkyndig. Revisorlovens kontrolret mod revisor, ej mod kommunalbestyrelsen.	Ja. Revisor skal efter anmodning oplyse kommunalbestyrelsen om forhold, der vedrører revisors hverv, herunder uafhængighed og sagskundskab. Kommunalbestyrelsen skal i dag tilvejebringe de oplysninger, tilsynet forlanger,	<u>Disciplinærnævn</u> : Ja, under hensyn til det kommunale tilsyns offentlige interesse i at påse overholdelsen af revisorlovens krav.	Skal det kommunale tilsyn afvente sagens behandling i revisorlovens kontrolorganer? <u>Disciplinærnævn</u> : Ja, med mindre det kommunale tilsyn vælger at reagere ved klare brud på uafhængighed og sagskundskab. <u>Disciplinærnævnets afgørelse indbringes for domstolene</u> : En konkret vurdering, om der med	Legalitetstilsyn muligt med evt. anvendelse af tvangsbøder. Legalitetstilsyn ej hensigtsmæssigt. Vil kunne udsætte kommunalbestyrelsen for private retlige krav fra den revisor, kommunalbestyrelsen ved tvangsbøder på-

	lige grundsætninger.	<p>jf. KSL § 49, stk. 1.</p> <p>Tilsynet skal fremover kunne pålægge kommunalbestyrelsen at indhente oplysningerne fra revisor.</p>	<p><u>Revisortilsyn:</u> Nej, under hen- syn til Revisortil- synets selvstæn- dige stilling. Re- visortilsynet kan på baggrund af en henvendelse fra det kommu- nale tilsyn selv vælge at tage sagen op.</p>	<p><u>Revisortilsyn:</u> Nej, på grund af Revisortilsynets tavshedspligt.</p>	<p>nævnets afgørel- se er skabt det formødte grund- lag for det kom- mune tilsyn. Dette vil normalt være tilfældet.</p>	<p>lægges at afske- dige. En forud- gående godken- delse sikrer, at kommunalbesty- relsen ikke anta- ger en revisor, der ikke er uaf- hængig eller sagkyndig. Ved et krav om god- kendelse natur- ligt for kommu- nalbestyrelsen i kontrakten med revisor at tage forbehold. Ved krav om godken- delse kan god- kendelse af en revisor, der tidli- gere har over- trådt krav om</p>
--	----------------------	---	--	---	---	---

<p>- kontrol med, at revisor er statsautoriseret eller registreret</p> <p>- kontrol med, at en og samme kommunale revision varetager revisionen og alle kommunens regnskabsområder</p> <p>- kontrol med, at kommunalbestyrelsen har antaget revisor på en</p>	<p>Nej. Revisorlovens tilsyn omfatter alene overholdelse af revisorlovens krav til statsautoriserede/registrerede revisors udøvelse af deres hverv.</p>	<p>Ja. Offentligretlig interesse i at sikre kommunalbestyrelsens overholdelse af disse krav.</p>			<p>uafhængighed og sagkundskab, nægtes (ej omfattet af legalitetstilsynet).</p> <p>Legalitetstilsyn muligt, men ej hensigtsmæssigt.</p>
---	---	--	--	--	---

<p>lovlig (saglig) måde</p>	<p>Nej, jf. ovenfor.</p>	<p>Ja. Offentligretlig interesse i at sikre revisor mod usaglig afskedigelse.</p>	<p>Ja. Revisor skal efter anmodning oplyse kommunalbestyrelsen om forhold, der vedrører revisors hverv.</p> <p>Kommunalbestyrelsen skal i dag tilvejebringe de oplysninger, tilsynet forlanger, jf. KSL § 49, stk. 1.</p> <p>Tilsynet skal fremover kunne pålægge kommunalbestyrelsen at indhente</p>			<p>Vejledende udtalelse om legalitetstilsyn mulig, men annullation/tvangsbøder næppe mulig, hvis kommunalbestyrelsen har antaget en ny revisor. Legalitetstilsyn er derfor ej hensigtsmæssigt. En forudgående godkendelse sikrer, at der forinden afskedigelsen sker en prøvelse af årsagen til afskedigelsen.</p>
-----------------------------	--------------------------	---	---	--	--	--

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

oplysningerne fra revisor, herunder om årsagerne til afskedigelsen.

3.4. Overvejelser om Kommunernes Revision

Udvalgets anbefaling om, at der stilles krav om, at den kommunale henholdsvis regionale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, indebærer, at den kommunale henholdsvis regionale revisor vil være omfattet af revisorlovens regler, herunder revisorlovens krav til uafhængighed i overensstemmelse med udvalgets anbefaling i kapitel 3.1 og revisorlovens regler om beskikkelse, revisortilsyn og disciplinærnævn, jf. kapitel 3.3.

Udvalget har på den baggrund i overensstemmelse med udvalgets kommissorium overvejet behovet for, at der fastsættes overgangsbestemmelser i lovgivningen for Kommunernes Revision. Udvalgets overvejelser er sket i lyset af den beslutning, som KL's bestyrelse den 19. maj 2005 har truffet om at omdanne Kommunernes Revision til et aktieselskab KR A/S.

Udvalget har indledningsvis til brug for disse overvejelser vurderet konsekvenserne for Kommunernes Revision i sin nuværende form af en gennemførelse af udvalgets anbefalinger uden overgangsbestemmelser, jf. kapitel 3.4.1.

Udvalget har i den forbindelse vurderet, om Kommunernes Revision i sin nuværende form opfylder revisorlovens uafhængighedskrav. Udvalget har koncentreret sine overvejelser om, hvorvidt Kommunernes Revision i sin nuværende form opfylder revisorlovens krav til revisors konkrete uafhængighed og revisorlovens krav til ejerforhold, jf. nedenfor kapitel 3.4.1.1. og 3.4.1.2, idet udvalget har lagt til grund, at Kommunernes Revision også i sin nuværende form vil kunne opfylde uafhængighedskravene vedrørende intern rotation og vederlag, jf. bilag A.3.2.3. og A.3.2.4. Udvalget har endvidere vurderet, hvilke konsekvenser revisorlovens krav til revisors udførelse af sine erklæringsopgaver gennem en statsautoriseret henholdsvis registreret revisionsvirksomhed og til revisors praktiske uddannelse gennem et autoriseret uddannelsessted får for Kommunernes Revision, jf. nedenfor kapitel 3.4.1.3 og 3.4.1.4. Udvalget har på den baggrund vurderet de samlede konsekvenser for Kommunernes Revision i sin nuværende form af en gennemførelse af udvalgets anbefalinger, jf. kapitel 3.4.1.5.

I kapitlet redegøres der herefter for KL's bestyrelses beslutning om omdannelse af KR til et aktieselskab, der fra den 1. januar 2012 opfylder revisorlovens krav, jf. kapitel 3.4.2. I lyset af den nævnte beslutning har udvalget i overensstemmelse med udvalgets kommissorium overvejet behovet for en overgangsordning, herunder en overgangsordning af samme længde som følger af KL's bestyrelses beslutning.

Udvalget har herefter vurderet, på hvilken måde en overgangsordning i givet fald skulle udformes for ikke at komme i strid med EF-retten, jf. kapitel 3.4.3.

Udvalget har herefter overvejet det retlige grundlag for eventuelle krav fra tjenestemændene på rådighedsløn og pension i tilfælde af en omdannelse af Kommunernes Revision til et selskab, der opfylder revisorlovens krav til ejerskab og uafhængighed, jf. kapitel 3.4.4.

Udvalgets generelle overvejelser om behovet for en overgangsordning for Kommunernes Revision fremgår af kapitel 3.4.5.

Udvalget har endvidere vurderet spørgsmålet om overgangsperiodens længde, herunder behovet for en overgangsperiode frem til den 1. januar 2012 som angivet i KL's bestyrelses beslutning om en omdannelse af Kommunernes Revision, jf. kapitel 3.4.6.

Udvalget har endelig vurderet spørgsmålet om, hvorvidt Kommunernes Revision frem til den 1. januar 2012 skal kunne revidere virksomheder, som efter lovgivningen skal revideres af statsautoriserede eller registrerede revisorer, jf. kapitel 3.4.7., samt spørgsmålet om, hvorvidt Kommunernes Revision frem til den 1. januar 2012 skal kunne underkastes kvalitetskontrol af Revisortilsynet eller en myndighed svarende hertil, jf. kapitel 3.4.8.

3.4.1. Konsekvenserne for Kommunernes Revision i sin nuværende form af en gennemførelse af udvalgets anbefalinger uden overgangsbestemmelser

Udvalgets anbefaling om, at der stilles krav om, at den kommunale henholdsvis regionale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, indebærer, at den kommunale henholdsvis regionale revisor vil være omfattet af revisorlovens regler, herunder revisorlovens krav til uafhængighed i overensstemmelse med udvalgets anbefaling i kapitel 3.1 og revisorlovens regler om beskikkelse, revisortilsyn og disciplinærnævn, jf. kapitel 3.3.

I det følgende afsnit tages der for at vurdere, i hvilket omfang KL's bestyrelses beslutning om en omdannelse af Kommunernes Revision er en nødvendig følge af udvalgets anbefaling, stilling til, hvilke konsekvenser en indsættelse af et sådant krav i lovgivningen vil få for Kommunernes Revision i sin nuværende form.

Som nævnt har udvalget lagt til grund, at Kommunernes Revision også i sin nuværende form vil kunne opfylde uafhængighedskravene vedrørende intern rotation og vederlag, jf. bilag A.3.2.3. og A.3.2.4.

3.4.1.1. Konkret uafhængighed

Det fremgår som nævnt i bilag A.3.2.1 af revisorlovens § 11, stk. 1, at revisor ikke må udføre revisions- og erklæringsopgaver, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed. Det fremgår endvidere af revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 6, at omstændigheder, som nævnt i stk. 1, altid foreligger, når den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, har nogen form for direkte eller indirekte økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet. Det fremgår endvidere af revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 7, at omstændigheder, som nævnt i stk. 1, altid foreligger, når den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller denne virksomheds ledelsesmedlemmer eller ansatte har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller til bestyrelsen i revisionsvirksomhedens modervirksomhed.

Kommunernes Revision er ifølge vedtægterne for Kommunernes Revision en selvstændig institution under KL, jf. bilag C.2. Det er udvalgets opfattelse, at Kommunernes Revision og KL må betragtes som én juridisk person, uanset at KL's ejerbeføjelser efter vedtægterne for Kommunernes Revision er undergivet visse begrænsninger, bl.a. som følge af kravet om, at Indenrigs- og Sundhedsministeriet skal godkende vedtægtsændringer, herunder et salg eller ophør af Kommunernes Revision.

Det er således udvalgets opfattelse, at KL hæfter for Kommunernes Revisions eventuelle gæld. Det er på den baggrund udvalgets opfattelse, at KL har en økonomisk interesse i Kommunernes Revision, uanset at det er fastsat i vedtægterne for Kommunernes Revision, at Kommunernes Revision økonomisk skal hvile i sig selv, og at der ikke tilsigtes overskud ved Kommunernes Revisions virksomhed, jf. bilag C.2. Det er endvidere på den baggrund udvalgets opfattelse, at de kommuner, der er medlemmer af KL, har en indirekte økonomisk interesse i Kommunernes Revision, som efter revisorlovens regler vil være egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed, jf. revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 6, idet hver kommune, der er medlem af KL, ifølge § 19 i KL's vedtægter betaler et kontingent til dækning af

KL's udgifter, og idet medlemskommunerne ved en eventuel opløsning af KL hæfter for KL's eventuelle underskud, jf. § 21, stk. 3, i vedtægterne for KL.

Det er endvidere udvalgets opfattelse, at det efter revisorlovens regler vil være egnet til at vække tvivl om Kommunernes Revisions uafhængighed i forhold til de af kommunerne, der er medlemmer af KL, at kommunerne udpeger bestyrelsen for KL – uanset at den enkelte kommune ikke har ret til at udpege et eller flere medlemmer af bestyrelsen for KL, men at udpegningen efter KL's vedtægter sker på et delegeretmøde, hvortil alle deltagende kommuner har ret til at udpege én stemmeberettiget delegeret for hver påbegyndte 8000 indbyggere i kommunen – og at KL udpeger medlemmer til tilsynsudvalget for Kommunernes Revision, som efter vedtægterne for Kommunernes Revision bl.a. – med visse undtagelser – skal godkende retningslinjerne for den daglige ledelse af Kommunernes Revision, jf. revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 7.

Det er tilsvarende udvalgets opfattelse, at det – med den kommunale struktur, der er gældende indtil den 1. januar 2007 – efter revisorlovens regler vil være egnet til at vække tvivl om Kommunernes Revisions uafhængighed i forhold til amtskommunerne og Bornholms Regionskommune, der er medlemmer af Amtsrådsforeningen, at Amtsrådsforeningen efter vedtægterne for Kommunernes Revision udpeger medlemmer til tilsynsudvalget for Kommunernes Revision. Det bemærkes i den forbindelse, at tilsynsudvalget for Kommunernes Revision efter udvalgets opfattelse må sidestilles med en bestyrelse omfattet af revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 7, idet tilsynsudvalget som nævnt bl.a. – med visse undtagelser – skal godkende retningslinjerne for den daglige ledelse af Kommunernes Revision. Udvalget har i den forbindelse lagt vægt på, at revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 7, ikke kan betragtes som en udtømmende regel, men alene en opregning af en omstændighed, som altid vil vække anledning til tvivl om revisors uafhængighed. Det er således udvalgets opfattelse, at Amtsrådsforeningens adgang til at udpege medlemmer til tilsynsudvalget for Kommunernes Revision – uanset om forholdet anses for omfattet af revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 7 – efter revisorlovens § 11, stk. 1, vil være egnet til at vække tvivl om Kommunernes Revisions uafhængighed i forhold til amtskommunerne og Bornholms Regionskommune.

Det er på den baggrund udvalgets opfattelse, at Kommunernes Revision ikke med de nuværende relationer til KL og Amtsrådsforeningen opfylder revisorlovens krav til revisors konkrete uafhængighed.

Tilsvarende vil det efter udvalgets opfattelse være egnet til at vække tvivl om Kommunernes Revisions uafhængighed i forhold til regionerne, såfremt regionerne får ret til at udpege medlemmer til tilsynsudvalget for Kommunernes Revision, jf. herom nedenfor under kapitel 3.4.2.

3.4.1.2. Ejerforhold

Udvalget har vurderet, om Kommunernes Revision opfylder revisorlovens krav til ejerforhold.

Revisionsopgaver må efter revisorlovens § 12 alene udføres i enkeltmandsvirksomheder, interessentskaber, aktieselskaber, anpartsselskaber eller kommanditaktieselskaber, der lader sig undergive kvalitetskontrol og som opfylder visse betingelser til ejerforhold, jf. § 12, stk. 2-4. Sådanne virksomheder betegnes statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder.

Det er efter disse regler udgangspunktet, at majoriteten af en revisionsvirksomhed skal ejes af statsautoriserede eller registrerede revisorer eller revisionsvirksomheder, ligesom statsautoriserede eller registrerede revisorer eller revisionsvirksomheder skal have majoriteten af stemmerne i virksomheden. Af de øvrige andele og stemmerettigheder kan andre end statsautoriserede eller registrerede revisorer eller revisionsvirksomheder som udgangspunkt maksimalt besidde 5 % hver. Denne begrænsning gælder dog ikke for personer, der er ansat i revisionsvirksomheden. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i medfør af revisorlovens § 12, stk. 5, dispensere fra 5 %-kravet. Det er dog forudsat, at der alene gives dispensation i ganske særlige tilfælde, jf. bilag A.3.2.2.

Kommunernes Revision opfylder ikke revisorlovens krav til ejerforhold, idet Kommunernes Revision som nævnt ejes af KL. Kommunernes Revision er således ikke en statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed i revisorlovens forstand.

3.4.1.3. Revisorlovens krav til revisors udøvelse af sine erklæringsopgaver gennem en statsautoriseret henholdsvis registreret revisionsvirksomhed

Statsautoriserede og registrerede revisorer skal beskikkes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, forinden de kan udøve den i revisorlovens § 1, stk. 2, omhandlede revisions- og erklæringsvirksomhed, jf. bilag A.3.7.1.

Efter revisorlovens § 1, stk. 2, finder revisorloven anvendelse ved revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af er-

klæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

I henhold til revisorlovens § 2, stk. 2, må revisionsopgaver omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, alene udføres af revisorer i statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder. Statsautoriserede eller registrerede revisorer vil således alene kunne erklære sig over for tredjemand, såfremt det sker gennem en revisionsvirksomhed. Statsautoriserede eller registrerede revisorer, der ønsker at erklære sig over for tredjemand, uden at det sker gennem en revisionsvirksomhed, vil derfor skulle deponere deres beskikkelse.

De 85 statsautoriserede eller registrerede revisorer, der er ansat i Kommunernes Revision ud af i alt 307 medarbejdere, jf. bilag C.2. (tallene er pr. 1. juni 2006), vil således ikke – så længe Kommunernes Revision ikke er en revisionsvirksomhed efter revisorlovens § 12 – kunne erklære sig over for tredjemand, medmindre de har deponeret deres beskikkelse.

3.4.1.4. Praktisk uddannelse - uddannelsessted

Revisor skal efter revisorlovens § 3 gennemgå en praktisk uddannelse af 3 års varighed. Hele den praktiske uddannelse skal som udgangspunkt ske i statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i henhold til revisorlovens § 3, stk. 3, og i overensstemmelse med art. 8 i det gældende og art. 10 i det nye 8. selskabsdirektiv dispensere fra bestemmelsen, således at det ene af de tre års praktiske uddannelse kan finde sted i en virksomhed, der udfører relevante opgaver, og hvor den pågældende, der uddanner sig, er under instruktion af en person, der ville kunne udøve lovpligtig revision, jf. bilag A.3.5.2.

Kommunernes Revision er som ovenfor i kapitel 3.4.1.2. nævnt ikke en statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed i revisorlovens forstand. Kommunernes Revision vil derfor ikke i sin nuværende form kunne fungere som uddannelsessted i hele den treårige uddannelsesperiode. Kommunernes Revision kan dog ved dispensation fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen også i sin nuværende form fungere som uddannelsessted i ét år af revisoruddannelsen.

3.4.1.5. Vurdering af de samlede konsekvenser for Kommunernes Revision i sin nuværende form af en gennemførelse af udvalgets anbefalinger

Som det fremgår af kapitel 3.4.1.1- 3.4.1.4. vil Kommunernes Revision ikke i sin nuværende form kunne drive virksomhed som statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed, ligesom statsautoriserede eller registrerede revisorer i Kommunernes Revision ikke vil kunne udføre erklæringsopgaver omfattet af revisorloven over for tredjemand.

Såfremt der indføres et krav i lovgivningen om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisorer, vil Kommunernes Revision således ikke i sin nuværende form kunne varetage kommunale revisionsopgaver. Et sådant krav vil derfor nødvendiggøre en omdannelse af Kommunernes Revision, såfremt Kommunernes Revision fortsat skal kunne varetage kommunale revisionsopgaver.

En sådan omdannelse vil kræve, at Kommunernes Revision – for at kunne opfylde bl.a. revisorlovens krav til ejerforhold – omdannes fra en selvstændig institution under KL til en fra KL selvstændig virksomhed af en art, der er nævnt i revisorloven § 12, f. eks. et aktie- eller anpartsselskab, og at majoriteten af såvel ideelle andele som stemmerettigheder i virksomheden ejes af statsautoriserede eller registrerede revisorer. En omdannelse vil endvidere – for at Kommunernes Revision kan opfylde revisorlovens krav til konkret uafhængighed – kræve, at hverken KL eller Amtsrådsforeningen (eller fra den 1. januar 2007: Danske Regioner) er repræsenteret i tilsynsudvalget for Kommunernes Revision, ligesom revisorlovens krav til konkret uafhængighed indebærer, at KL fuldstændigt vil skulle afvikle sit ejerskab af Kommunernes Revision. KL vil således ikke kunne besidde nogen kapitalandele eller stemmerettigheder i det selskab, som Kommunernes Revision vil skulle omdannes til.

På den baggrund har KL's bestyrelse truffet beslutning om at omdanne Kommunernes Revision til et aktieselskab, der fra og med den 1. januar 2012 opfylder revisorlovens betingelser. Se herom kapitel 3.4.2.

3.4.2. KL's beslutning om omdannelse af Kommunernes Revision

Som nævnt i kapitel 3.4.1. vil Kommunernes Revision, såfremt der indføres et krav i lovgivningen om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisorer, ikke i sin nuværende form kunne varetage kommunale revisionsopgaver. Dette vil kræve en omdannelse af Kommunernes Revision til en

fra KL selvstændig virksomhed af en art, der er nævnt i revisorloven § 12, med en fuldstændig afvikling af KL's ejerskab og af de kommunale organisationers ret til at udpege medlemmer af tilsynsudvalget.

KL's bestyrelse har på den baggrund den 19. maj 2005 truffet beslutning om at omdanne Kommunernes Revision til et selvstændigt aktieselskab KR A/S, der – efter en overgangsperiode – fra og med den 1. januar 2012 vil opfylde revisorlovens krav til statsautoriserede og registrerede revisorer.

I brev af 18. august 2006 har indenrigs- og sundhedsministeren orienteret KL's formand om udvalgets principbeslutning om udvalgets væsentligste anbefalinger samt om, at ministeren, når udvalgets arbejde er afsluttet, vil være indstillet på at fremsætte et forslag til ændring af lovgivningen, som gennemfører udvalgets anbefalinger med udskudt ikrafttræden, således at kravene træder i kraft den 1. januar 2012. Brevet er vedlagt som bilag D til denne betænkning.

KL har herefter den 26. september 2006 meddelt, at KL i lyset af indenrigs- og sundhedsministerens tilkendegivelse har truffet beslutning om, at omdannelsen af Kommunernes Revision til et aktieselskab sker med virkning fra årsskiftet 2006/07.

Det er hensigten, at KL i overgangsperioden vil eje mindst 75 % af aktierne i KR A/S.

KR A/S skal overtage samtlige aktiviteter i Kommunernes Revision, bortset fra pensionsforpligtelsen over for medarbejderne på tjenestemandslignende vilkår. Pensionsudgifterne til aktive medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår, pensionister og tidligere medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår afholdes løbende af KL/Kommunernes Revision.

KR A/S skal endvidere overtage alle medarbejdere i Kommunernes Revision, bortset fra de medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår, der ikke ønsker at overgå til KR A/S som funktionæransatte/medejere. Overtagelse af de medarbejdere, der ikke er ansat på tjenestemandslignende vilkår, vil ske efter virksomhedsoverdragelseslovens regler. Det nuværende Kommunernes Revision vil ikke have revisionsaktiviteter efter oprettelsen af KR A/S.

Medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår, der ikke overgår til KR A/S, udlånes af Kommunernes Revision til KR A/S. Det er forudsat, at KR A/S vil dække de

fulde omkostninger for Kommunernes Revision til afholdelse af løn og pensionsbidrag for de udlånte medarbejdere.

Det er hensigten, at KL – efter overgangsperioden til og med den 31. december 2011 – sælger resterende aktier til KR A/S eller – i det omfang dette er i overensstemmelse med revisorlovens regler om ejerforhold og stemmerettigheder i revisionsvirksomheder – til andre. KL's bestyrelses beslutning forudsætter, at KR A/S fra den 1. januar 2012 opfylder *alle* revisorlovens krav til statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder.

KL har endvidere besluttet i forbindelse med etableringen af KR A/S at foretage en afklaring af ansættelsesforholdene for samtlige medarbejdere ansat på tjenestemandslignende vilkår, således at det herved sikres, at den største del af disse medarbejders ansættelse på tjenestemandslignende vilkår udløber senest ved den forventede overgangsperiodes udløb pr. 31. december 2011, hvis de ikke allerede vil være fratrukket.

KL har endvidere oplyst, at der ikke er taget stilling til, hvilke opgaver og hvilken sammensætning det for Kommunernes Revision nedsatte tilsynsudvalg, jf. bilag C.2., skal have efter etableringen af KR A/S. Tilsynsudvalget vil dog ikke få tildelt beføjelser i forhold til KR A/S.

I lyset af KL's beslutning om en omdannelse af Kommunernes Revision til et aktieselskab, der fra og med den 1. januar 2012 vil opfylde revisorlovens krav til statsautoriserede og registrerede revisorer, har udvalget i overensstemmelse med udvalgets kommissorium overvejet behovet for en overgangsordning, herunder en overgangsordning af samme længde som følger af KL's bestyrelses beslutning. Dette vil ske i de følgende afsnit.

3.4.3. En eventuel overgangsordnings nærmere udformning

Udvalget har overvejet, om en eventuel overgangsordning vil kunne bestå i, at kravet om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, træder i kraft hurtigst muligt (eksempelvis pr. 1. januar 2008), og hvor der i lovgivningen fastsættes *en særlig overgangsordning*, der giver mulighed for, at bl.a. Kommunernes Revision i en periode, indtil omdannelsen er tilendebragt – og Kommunernes Revision dermed fuldt ud opfylder revisorlovens krav til uafhængighed – kan revidere kommunale regnskaber.

Udvalget har i den forbindelse overvejet, om en sådan særlig overgangsordning alene skal gælde for Kommunernes Revision, eller om overgangsordningen skal fastsættes som en *generel overgangsordning*, der – som en undtagelse til kravet om, at den kommunale revision skal varetages af statsautoriserede eller registrerede revisorer – giver revisorer, der opfylder de gældende krav til uafhængighed og sagkundskab i den kommunale styrelseslov – men som ikke er statsautoriserede eller registrerede revisorer – adgang til i en vis overgangsperiode at varetage den kommunale revision. Det bemærkes hertil, at en generel ordning – ud over Kommunernes Revision – tillige vil give andre revisionsfirmaer, som ikke er statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder, herunder Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962, adgang til at varetage kommunale revisionsopgaver i overgangsperioden.

Det er udvalgets anbefaling, at en eventuel overgangsordning – såfremt der af hensyn til Kommunernes Revision er behov for at fastsætte en overgangsordning – udformes som en generel regulering af forholdene for den kommunale revision. Herved sikres, at der for alle aktører på det kommunale revisionsmarked er samme adgang til at gøre brug af overgangsordningen.

Udvalget har herefter overvejet en overgangsmodel, hvor kravet om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, indføres med et *udskudt ikrafttrædelsestidspunkt* – således at kravet om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor først træder i kraft på et senere tidspunkt end f.eks. 1. januar 2008, og at der efter dette tidspunkt ikke vil være undtagelser fra bestemmelsen. En sådan model vil give KL mulighed for at forberede den omdannelse af Kommunernes Revision, der er nødvendig for, at Kommunernes Revision kan opfylde revisorlovgivningens krav, i perioden indtil det tidspunkt, hvor kravet om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, træder i kraft.

Et udskudt ikrafttrædelsestidspunkt vil – på samme måde som en særlig overgangsordning – begrænse den økonomiske byrde, der knytter sig til omdannelsen af Kommunernes Revision, jf. nedenfor kapitel 3.4.6. Det er således udvalgets opfattelse, at en model med udskudt ikrafttrædelsestidspunkt vil tilgodese bl.a. hensynet til at sikre Kommunernes Revision en rimelig mulighed for at fortsætte sin virksomhed på samme måde som en særlig overgangsordning.

Udvalget har endvidere lagt til grund, at en model, hvorefter kravet om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, indføres med et *udskudt ikrafttrædelsestidspunkt* ikke vil give EF-retlige problemer.

Det er på baggrund af den usikkerhed, der er med hensyn til en særlig overgangsordnings overensstemmelse med 8. selskabsdirektiv, udvalgets anbefaling, at en eventuel overgangsordning fastsættes ved, at kravet om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor indføres med et *udskudt ikrafttrædelsestidspunkt*. Behovet for og længden af en sådan udskydelse af ikrafttrædelsen overvejes nedenfor i kapitel 3.4.5. og 3.4.6.

En udskydelse af ikrafttrædelsestidspunktet, der vil skulle udformes som en generel ordning, jf. ovenfor, vil – ud over Kommunernes Revision – tillige give andre revisionsfirmaer, som ikke er statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder, herunder Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962, adgang til at varetage kommunale revisionsopgaver i overgangsperioden.

Det er endvidere udvalgets anbefaling, at de af udvalget anbefalede krav til den kommunale og regionale revision i givet fald skal gælde fuldt ud fra det eventuelt udskudte ikrafttrædelsestidspunkt, dvs. også for kommunale revisorer, der er antaget af kommunalbestyrelsen eller regionsrådet forud for ikrafttrædelsestidspunktet.

3.4.4. Det retlige grundlag for eventuelle krav om rådighedsløn og pension fra de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, ved en omdannelse til et aktieselskab

59 af Kommunernes Revisions 307 medarbejdere er pr. 1. juni 2006 ansat i henhold til tjenestemandregulativet for KL, jf. bilag C.2.

Som det fremgår af udvalgets kommissorium, vil de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, kunne udgøre en økonomisk barriere for en omdannelse af Kommunernes Revision inden for kortere tid.

Der er to grunde hertil: En omdannelse af Kommunernes Revision til en selskabsform omfattet af revisorlovens § 12, f.eks. et aktieselskab, vil kunne være forbundet med omkostninger til rådighedsløn til de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, foranlediget af et krav om at blive afskediget med rådighedsløn.

Der vil for det andet være omkostninger forbundet med en afdækning af pensionsforpligtelserne for de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ.

KL har i den forbindelse oplyst, at kun en del af pensionsforpligtelserne overfor de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, er afdækket ved indskud til Kommunernes Pensionsforsikring A/S.

Efter § 1, stk. 2, nr. 4, i lov om tilsyn med firmapensionskasser (lovbekendtgørelse nr. 1017 af 24. oktober 2005) er kommunale foreninger, for hvis forpligtelser kommuner hæfter fuldt ud, undtaget fra kravet i lovens § 1, stk. 1, om at ethvert pensionstilsagn i forbindelse med et ansættelsesforhold skal afdækkes enten i et forsikringsselskab eller en pensionskasse, der i henhold til lov om finansiel virksomhed må udøve forsikringsvirksomhed, eller i en pensionskasse, der har tilladelse i henhold til lov om tilsyn med firmapensionskasser.

KL er således undtaget fra kravet om afdækning af pensionstilsagn i forsikringsselskaber eller pensionskasser, idet KL's medlemskommuner efter § 21, stk. 3, i vedtægterne for KL hæfter for KL's eventuelle underskud ved en eventuel opløsning af KL.

I dette afsnit undersøges det retlige grundlag for sådanne krav fra de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, dvs. om de nævnte medarbejdere i tilfælde af en omdannelse af Kommunernes Revision vil kunne kræve sig afskediget med rådighedsløn i forbindelse med en organisationsændring af en karakter svarende til den omdannelse af Kommunernes Revision, der er beskrevet i kapitel 3.4.2. Tilsvarende undersøges den retlige beskyttelse af krav fra de nævnte medarbejdere på dækning af pensionsforpligtelser i forbindelse med en sådan organisationsændring.

Det bemærkes herved, at udvalget har indskrænket sig til at undersøge, hvilke krav de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, ud fra det gældende retsgrundlag kan rejse over for KL eller over for KR A/S i forbindelse med en omdannelse af Kommunernes Revision. Spørgsmålet om, hvorvidt der ved lov kan eller bør ske ændring i retsgrundlaget for sådanne krav fra de nævnte medarbejdere, er ikke omfattet af udvalgets kommissorium. I det omfang, det er relevant for belysningen af gældende ret, har udvalget

dog inddraget spørgsmålet om, i hvilket omfang de nævnte krav ikke blot følger af lovgivningen, men tillige af grundloven eller internationale forpligtelser.

I kapitel 3.4.4.1. redegøres der for, hvad der for de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, følger af virksomhedsoverdragelseslovens regelsæt med hensyn til retten til at kræve sig afskediget og retten til pensionsbidrag i tilfælde af en omdannelse af Kommunernes Revision som nævnt i kapitel 3.4.2. Om de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, har en supplerende beskyttelse i kraft af deres ansættelsesforhold, vil blive undersøgt nedenfor under kapitel 3.4.4.4., idet der på grund af sammenhængen med regelsættene for statslige og kommunale tjenestemænd først vil blive redegjort for disse, jf. kapitel 3.4.4.2. og 3.4.4.3.

3.4.4.1. Virksomhedsoverdragelsesloven

Lovens anvendelsesområde

Virksomhedsoverdragelsesloven (lov om lønmodtageres retsstilling ved virksomhedsoverdragelse, jf. lovbekendtgørelse nr. 710 af 20. august 2002) finder anvendelse ved overdragelse af en virksomhed eller en del heraf, der ligger inden for det område, hvor traktaten om oprettelse af Det europæiske økonomiske Fællesskab finder anvendelse, jf. virksomhedsoverdragelseslovens § 1, stk. 1. Virksomhedsoverdragelsesloven er en gennemførelse i dansk ret af virksomhedsoverdragelsesdirektivet (Rådets direktiv 2001/23/EF af 12. marts 2001 om tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivning om varetagelse af arbejdstagernes rettigheder i forbindelse med overførsel af virksomheder, bedrifter eller dele af bedrifter).

Virksomhedsoverdragelsesloven finder anvendelse på offentlige og private virksomheder, der udøver en økonomisk aktivitet, uanset om de virker med gevinst for øje. En administrativ eller ved lov foretaget omorganisering af offentlige administrative myndigheder eller en overførsel af administrative funktioner mellem offentlige administrative myndigheder er ikke en overførsel i denne lovs forstand, jf. virksomhedsoverdragelseslovens § 1, stk. 2.

Ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om en overdragelse af en virksomhed eller en del heraf, som er omfattet af loven, skal en række forhold udviklet af EF-Domstolen tages i betragtning. Væsentligt er bl.a. om der med overdragelsen er sket et arbejdsgiverskifte, om virksomheden, der overdrages, fortsat udgør en økonomisk enhed, og om virksomheden efter overførslen har bevaret sin identitet.

KL's bestyrelses beslutning om, dels at omdanne Kommunernes Revision jf. kapitel 3.4.2., til f. eks. et aktie- eller anpartsselskab, dels at samtlige medarbejdere i Kommunernes Revision overtages af KR A/S, bevirker, at der samlet set sker en overdragelse af virksomheden, der er omfattet af loven, idet den overtagne virksomhed fortsat udgør en økonomisk enhed, der har bevaret sin identitet.

For en god ordens skyld bemærkes, at der ikke er tale om en omorganisering af offentlige administrative myndigheder eller en overførsel mellem sådanne myndigheder, der i givet fald kunne falde uden for lovens anvendelsesområde, jf. § 1, stk. 2, 2. pkt. Det skyldes, at hverken KR A/S eller KL, som en interesseorganisation bestående af frivilligt medlemskab af kommuner, er at anse for en offentlig myndighed i virksomhedsoverdragelseslovens forstand.

Der har i udvalget været rejst tvivl om, hvorvidt tjenestemænd som følge af den særlige offentligretlige regulering overhovedet er omfattet af det til grund for virksomhedsoverdragelsesloven liggende virksomhedsoverdragelsesdirektivs lønmodtagerbegreb. Dette spørgsmål er ikke afklaret. Som anført af Kammeradvokaten i forbindelse med Folketingets behandling af forslaget til lov om visse proceduremæssige spørgsmål i forbindelse med kommunalreformen, jf. Kammeradvokatens notat af 4. marts 2005 (FT 2004-05, 2. samling, lovforslag nr. L 67, bilag 2), får det næppe praktisk betydning, i hvilken udstrækning tjenestemænd er omfattet af virksomhedsoverdragelsesdirektivet, såfremt tjenestemænd ved flytninger inden for den offentlige forvaltning er sikret mod forringelser af deres hidtidige ansættelsesvilkår.

Der kan også rejses tvivl om, i hvilket omfang de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til tjenestemandregulativet for KL, kan sidestilles med statslige og kommunale tjenestemænd, jf. kapitel 3.4.4.4.

I det følgende vil der derfor blive redegjort for, hvilken retsstilling de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til tjenestemandregulativet for KL, ville have efter virksomhedsoverdragelsesloven og -direktivet, såfremt det antages, at de er omfattet af loven.

Retsstilling efter virksomhedsoverdragelsesloven

Efter virksomhedsoverdragelseslovens § 2, stk. 1, indtræder en erhverver ved en virksomhedsoverdragelse umiddelbart i de rettigheder og forpligtelser, der bestod

på overtagelsestidspunktet i henhold til 1) kollektiv overenskomst og aftale, 2) bestemmelser om løn- og arbejdsforhold, der er fastsat eller godkendt af offentlig myndighed og 3) individuel aftale om løn- og arbejdsforhold.

Bestemmelsen er en udmøntning af virksomhedsoverdragelsesdirektivets artikel 3, stk. 1, hvorefter overdragerens rettigheder og forpligtelser i henhold til en arbejdskontrakt eller et arbejdsforhold, som bestod på tidspunktet for overførslen, overgår til erhververen som følge af overførslen, og artikel 3, stk. 3, hvorefter erhververen skal opretholde de løn- og arbejdsvilkår, som ifølge en kollektiv overenskomst galdt for overdrageren, indtil den kollektive overenskomst opsiges eller udløber, eller en anden kollektiv overenskomst træder i kraft eller får virkning.

De overtagne ansattes individuelle rettigheder og forpligtelser over for overdrageren, dvs. rettigheder og forpligtelser, den enkelte medarbejder kan påberåbe direkte over for overdrageren eller omvendt, fortsætter således uændret efter overdragelsen, blot skal kravene nu rettes mod erhververen.

Bestemmelsen omfatter alle aftalemæssigt fastsatte bestemmelser om løn- og arbejdsforhold. Pensionsbidrag anses for en del af lønnen med den virkning, at erhververen indtræder i forpligtelsen til at betale pensionsbidrag. Erhververen indtræder derimod ikke i pligten til at udrede pensionsydelser. Efter virksomhedsoverdragelseslovens § 2, stk. 3, finder § 2, stk. 1, således ikke anvendelse på lønmodtageres ret til ydelser i forbindelse med alderdom og invaliditet eller ydelser til efterladte i henhold til pensionsordninger. Bestemmelsen svarer til virksomhedsoverdragelsesdirektivets artikel 3, stk. 4, litra a.

Erhververen indtræder umiddelbart i alle individuelle rettigheder og forpligtelser, der bestod på overdragelsestidspunktet, uanset om de vedrører tiden før eller efter overdragelsen. Det gælder også ændringer i løn-, pensions- og andre ansættelsesvilkår, som er aftalt før, men får virkning efter overdragelsen.

Er der indgået en overenskomst på virksomheden, der overdrages, skal lovens særlige fristbestemmelser, som gælder for erhververen, iagttages. Såfremt erhververen meddeler, at denne ikke ønsker at indtræde i den kollektive overenskomst, er virkningen, at erhververen alene indtræder i de individuelle rettigheder, der kan udledes af den kollektive overenskomst. Først ved overenskomstens udløb kan erhververen ændre ansættelsesforholdene. Efter overenskomstperiodens udløb vil de overførte medarbejdere enten blive dækket af erhververens egen overens-

komst, der dækker det pågældende arbejde, eller også kan der efter almindelige arbejdsretlige principper rejses krav om overenskomst for det pågældende arbejde, og endelig kan der indgås individuelle kontrakter med de enkelte lønmodtagere. Det bemærkes, at erhververen i samme udstrækning som overdrageren vil kunne aftale ændringer af ansættelsesvilkårene.

De ansatte er som udgangspunkt forpligtet til at tåle arbejdsgiverskiftet

Som nævnt følger det af virksomhedsoverdragelseslovens § 2, jf. virksomheds- overdragelsesdirektivets artikel 3, at erhververen indtræder i overdragerens rettigheder over for lønmodtagerne.

Sker der i forbindelse med overførslen væsentlige ændringer i ansættelsesvilkårene, vil den ansatte kunne ophæve arbejdsaftalen. Det er den ansatte, der har bevisbyrden for, at arbejdsaftalen kan ophæves. Ophævelsen sidestilles med en afskedigelse, jf. virksomhedsoverdragelseslovens § 3, stk. 2, der svarer til virksomhedsoverdragelsesdirektivets artikel 4, stk. 2.

Det beror på en konkret vurdering, om en ændring af ansættelsesvilkårene i forbindelse med overførslen skal betragtes som en væsentlig ændring af ansættelsesvilkårene. Der indgår en række elementer i væsentlighedsvurderingen, herunder arbejdsstedets placering, arbejdsopgaver, arbejdstid og charge, der holdes op imod ansættelsesbrevets formuleringer om ansættelsesområde og forflyttelse, overenskomstens forudsætninger herom og medarbejderens forudsætninger for at påtage sig arbejdet på det nye tjenestested.

Det beror således på en konkret vurdering, om de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, i kraft af virksomhedsoverdragelsesloven og -direktivet i givet fald ville kunne kræve sig afskediget under henvisning til, at omdannelsen af Kommunernes Revision til KR A/S indebærer væsentlige ændringer i ansættelsesvilkårene.

Om de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, har en supplerende beskyttelse i kraft af deres ansættelsesforhold, vil blive undersøgt nedenfor under kapitel 3.4.4.4.

De overførte ansattes løn og pensionsbidrag

Den nye ejers indtræden i de forpligtelser, der bestod over for medarbejderne på tidspunktet for overtagelsen, jf. virksomhedsoverdragelseslovens § 2, indebærer som nævnt også en indtræden i forpligtelsen til at betale allerede aftalte pensionsbidrag. De overførte ansattes løn- og pensionsvilkår fortsætter uændret indtil overenskomstperiodens udløb med de forinden overtagelsen aftalte ændringer, herunder også dem, der først får virkning efter overtagelsen, men indtil overenskomstperiodens udløb.

Den ret til pension, som en medarbejder, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, inden overdragelsen af Kommunernes Revision har erhvervet i henhold til det for Kommunernes Revision gældende pensionsregulativ, vil således i kraft af virksomhedsoverdragelsesdirektivet og -loven være en økonomisk forpligtelse for erhververen.

3.4.4.2. Statslige tjenestemænd

Regler om forflyttelse

Efter grundlovens § 27, stk. 3, kan de af kongen udnævnte tjenestemænd kun forflyttes, når de ikke derved lider tab i de med stillingen forbundne indtægter, og der gives dem valget mellem sådan forflyttelse og afsked med pension efter de almindelige regler.

Det antages herudover, at den ret, som ikke kongeligt udnævnte statslige tjenestemænd har erhvervet ifølge tjenestemandsgivningens regler om forflyttelse, er beskyttet efter grundlovens § 73, jf. blandt andet Justitsministeriets besvarelse af spørgsmål nr. 1 til forslag til lov om visse proceduremæssige spørgsmål i forbindelse med kommunalreformen (folketingssåret 2004-05, 2. samling, lovforslag nr. L 67).

Grundlovens bestemmelser om tjenestemænds retsstilling er suppleret af bestemmelserne i tjenestemandsgivningen (lovbekendtgørelse nr. 531 af 11. juni 2004 som ændret ved § 2 i lov nr. 527 af 24. juni 2005), som gælder for såvel kongeligt udnævnte som for andre tjenestemænd i staten.

Det følger af tjenestemandsgivningens § 12, stk. 1, at en statslig tjenestemand inden for sit ansættelsesområde har pligt til at underkaste sig sådanne forandringer i sine tjenesteforretningers omfang og beskaffenhed, som ikke ændrer tjenestens karakter, og som ikke medfører, at stillingen ikke længere kan anses for passende for

vedkommende. I samme omfang kan en tjenestemand ifølge bestemmelsen pålægges at overtage en anden stilling.

Det følger endvidere af tjenestemandslovens § 12, stk. 2, at det – såfremt ændringer i forvaltningens organisation eller arbejdsform gør det nødvendigt – med tilslutning fra Omflytningsnævnet kan pålægges en statslig tjenestemand at overtage en stilling uden for sit hidtidige ansættelsesområde, i hvilken tjenesten efter sin karakter svarer til hans hidtidige stilling, og som må anses for passende for ham.

Efter tjenestemandslovens § 32 vil en statslig tjenestemand med de i bestemmelsen fastsatte undtagelser have krav på rådighedsløn, hvis den pågældende afskediges, fordi stillingen nedlægges som følge af ændringer i forvaltningens organisation eller arbejdsform, og der ikke anvises tjenestemanden en anden passende stilling. Tjenestemanden vil efter udløbet af rådighedslønsperioden have krav på pension efter de almindelige regler. Hvis stillingen ikke nedlægges, har tjenestemanden alene krav på afskedigelse med pension efter de almindelige regler, jf. tjenestemandspensionslovens § 2 (lovbekendtgørelse nr. 230 af 19. marts 2004 som ændret ved § 3 i lov nr. 527 af 24. juni 2005 og ved lov nr. 1150 af 7. december 2005).

Forflyttelsesbegrebet

Det fremgår af forarbejderne til grundlovens § 27, stk. 3, at formålet med bestemmelsen er at beskytte tjenestemændenes selvstændighed mod de farer for pres, som en fri forflyttelsesret kunne medføre. Det er imidlertid hverken i lovforarbejderne eller i den juridiske litteratur præcise angivelser af, hvornår der foreligger en forflyttelse. Begrebet "forflyttelse" har således karakter af en retlig standard, hvis indhold må fastlægges ud fra en række momenter.

I et responsum udarbejdet af professor, dr.jur. Bent Christensen er nævnt nogle af disse momenter, herunder ændringer af arbejdets omfang og art, arbejdsmiljø, udsigterne til advancement, stillingens anseelse samt arbejdsstedet. Opregningen er ikke udtømmende og er alene foretaget med henblik på at undersøge mulighederne for at flytte tjenestemænd fra et ministerium til et andet eller fra et departement til et direktorat under departementet. Det nævnte responsum er optrykt som bilag 2 i betænkning nr. 320/1962 om administrationen af arbejds- og sociallovgivningen, 1. del. I øvrigt er spørgsmålet om stillingsændringer ved strukturløsningsforanstaltninger i det offentlige kun sparsomt belyst i den juridiske litteratur. Af nyere fremstillinger kan

navnlig henvises til Jørgen Mathiassen, Forvaltningspersonellet, 2. udgave (2000), side 116 ff.

Den endelige afgørelse af, om ændringer af en tjenestemandsstilling har karakter af forflyttelse, ligger hos domstolene, der efter praksis foretager en udtømmende prøvelse af, hvor forflyttelsesgrænsen i det enkelte tilfælde ligger. Det antages samtidig, at domstolene vil være mere tilbageholdende med at statuere forflyttelse, når ændringen sker som led i en generel omordning, der omfatter forholdene for en større gruppe af tjenestemænd, end hvor ændringen kun rammer en enkelt eller nogle få tjenestemænd, jf. Bent Christensen, Forvaltningsret – Opgaver, hjemmel og organisation, 2. udgave (1997), side 113.

Lovgivningsmagten har tidligere og senest ved kommunalreformen som led i en omstrukturering af den offentlige sektor ved lov gennemført meget omfattende omlægninger af opgavefordelingen mellem staten og kommunerne og inden for den statslige forvaltning. Ændringerne har haft betydelige følger for den enkelte tjenestemand. Der er således bl.a. i lovgivningspraksis flere eksempler på, at tjenestemænd er blevet forpligtet til at gå fra ansættelse i én offentlig myndighed til ansættelse i en anden offentlig myndighed, herunder ved lov nr. 539 af 24. juni 2005 om visse proceduremæssige spørgsmål i forbindelse med kommunalreformen. Justitsministeriet har på denne baggrund tidligere og under behandlingen af forslaget til lov om visse proceduremæssige spørgsmål i forbindelse med kommunalreformen givet udtryk for, at tjenestemænd efter tjenestemandslovens regler må finde sig i selv ganske betydelige ændringer af deres forhold, når disse ændringer udløses af generelle omlægninger af den offentlige sektor, jf. Justitsministeriets besvarelse af spørgsmål nr. 1 til forslag til lov om visse proceduremæssige spørgsmål i forbindelse med kommunalreformen (folketingsåret 2004-05, 2. samling, lovforslag nr. L 67). Der kan også henvises til Personalestyrelsens vejledning fra november 2004 om kommunalreformen og personalejura.

Justitsministeriet har tidligere udtalt, at omdannelsen af en statsvirksomhed til et i privatretlige former stiftet aktieselskab, der ikke er en del af den offentlige forvaltning, efter Justitsministeriets opfattelse må give anledning til betydelig tvivl med hensyn til forflyttelsesgrænsen, selv om staten eventuelt i en kortere eller længere overgangsperiode måtte eje alle eller størstedelen af aktierne, jf. f.eks. notits af 24. august 1989, som Justitsministeriet fremsendte den 31. oktober 1989 som svar på spørgsmål nr. 2 af 9. oktober 1989 fra Folketingets Arbejdsmarkedsudvalg (Alm. del – bilag 3) og spørgsmål nr. 1 af 5. oktober 1989 fra Folketingets Politisk-

Økonomiske Udvalg (Alm. del – bilag 1). Som eksempler på tilfælde, hvor det i lovgivningen i overensstemmelse hermed er forudsat, at en pligt for tjenestemændene til at lade sig udlåne til et aktieselskab ville medføre forflyttelse af tjenestemændene, er lov nr. 251 af 25. april 1990 om privatisering af Statsanstalten for Livsforsikring og lov nr. 322 af 31. maj 1991 om Giro Bank.

Justitsministeriet har også tidligere givet udtryk for, at tjenestemænd efter tjenestemandslovens regler må finde sig i selv ganske betydelige ændringer af deres forhold i forbindelse med en omstrukturering af den statslige sektor, der indebærer, at en række statslige opgaver lægges ud til særlige forvaltningssubjekter, når disse organer bevarer deres retlige status som en del af den offentlige forvaltning, jf. f.eks. Justitsministeriets ovennævnte notits af 24. august 1989.

Justitsministeriet har således tidligere givet udtryk for, at der efter en konkret vurdering kan være situationer, hvor der trods omdannelse af en statslig virksomhed til et aktieselskab ikke vil være tale om forflyttelse, hvis en statstjenestemand pålægges at gøre tjeneste i et fuldstændigt statsejet aktieselskab eller i et aktieselskab, hvor staten bevarer den fulde styring og kontrol af selskabet. Justitsministeriet har herved i de konkrete tilfælde, der har været forelagt Justitsministeriet, navnlig lagt vægt på, at staten ejer mindst 75 procent af aktierne og ikke på anden måde har fraskrevet sig kontrollen med selskabet, at der ikke ved omdannelsen sker væsentlige ændringer med hensyn til f.eks. driftsform og opgaver i forhold til det, som før omlægningen har været tilfældet for den pågældende myndighed, at tjenestemændene efter omdannelsen bevarer deres ansættelsesforhold til staten og bevarer deres hidtidige opgaver og funktioner inden for deres ansættelsesområde, og at man i forbindelse med omdannelsen ikke ændrer hele ansættelsesstrukturen, herunder generelt lader dem, der går over på overenskomstvilkår, være overordnede i forhold til tjenestemændene. Som eksempler på tilfælde, hvor lovgivningsmagten har forudsat, at der ikke er tale om forflyttelse, selv om tjenestemænd mod at bevare deres ansættelsesforhold til staten er forpligtet til at gøre tjeneste i et fuldstændigt statsejet aktieselskab, er lov nr. 231 af 4. april 1995 om DSB Rederi A/S og lov nr. 232 af 4. april 1995 om DSB Busser A/S. Tilsvarende forudsætning lå til grund for lov nr. 409 af 6. juni 2002 om Post Danmark A/S, hvorved Post Danmark blev omdannet fra en offentlig virksomhed til et aktieselskab, hvor staten kunne sælge op til 25 % af aktierne i selskabet.

Under tilsvarende forudsætninger har Justitsministeriet i et konkret tilfælde givet udtryk for, at der ikke ville være tale om forflyttelse af statstjenestemænd til selska-

ber, der skulle være fuldstændigt kommunalt ejede, og hvis virksomhed skulle være omfattede af den offentligretlige lovgivning, herunder forvaltningsloven.

Indebærer en senere omdannelse af et statsligt aktieselskab, der er oprettet ved omdannelse af en statslig virksomhed, at en eller flere af de ovennævnte forudsætninger, der forelå ved den første omdannelse, bortfalder, vil den senere omdannelse kunne indebære, at der bliver tale om forflyttelse af de statstjenestemænd, der i forbindelse med den første omdannelse kom til at gøre tjeneste i selskabet. Som eksempel fra lovgivningspraksis kan nævnes lov nr. 338 af 1. maj 1996 om ændring af lov om Københavns Lufthavne A/S, hvor tjenestemændenes hidtidige pligt til at gøre tjeneste i selskabet, jf. lov nr. 428 af 13. juni 1990 om Københavns Lufthavne A/S, blev ophævet i forbindelse med et aktiesalg, der bevirkede, at statens ejerandel blev nedbragt til mindre end 75 % af selskabet.

Som nævnt henhører den endelige afgørelse af, om ændringer af en tjenestemandsstilling har karakter af forflyttelse, herunder af betydningen af størrelsen af statens ejerandel, dog hos domstolene.

Ret til pension

Regler om pensionsforholdene for tjenestemænd ansat efter tjenestemandsløven er fastsat i tjenestemandspensionsloven (lovbekendtgørelse nr. 230 af 19. marts 2004 som ændret ved § 3 i lov nr. 527 af 24. juni 2005 og ved lov nr. 1150 af 7. december 2005). Tjenestemandspensionsloven indeholder nærmere regler om betingelserne for og størrelsen af de pensionsydelser, en tjenestemand og dennes efterlevende ægtefælle og børn har ret til.

Efter tjenestemandspensionslovens kapitel 2 har en statslig tjenestemand ret til egenpension (aktuel pension), som hovedregel, når tjenestemanden efter 10 års ansættelse afskediges på grund af alder, helbredsbebetiget utjenstedygtighed eller af anden ham utilregnelig årsag, jf. tjenestemandspensionslovens § 2, stk. 1. En tjenestemand's efterlevende ægtefælle og børn har ret til efterindtægt og herefter til ægtefælle- henholdsvis børnepension efter reglerne i tjenestemandspensionslovens kapitel 6 henholdsvis 3 og 4.

En tjenestemand, der har opnået en pensionsalder på mindst 3 år, og som fratræder tjenesten uden at være berettiget til egenpension efter § 2 og uden at overgå til anden ansættelse, som medregnes i pensionsalderen til en egenpension, er berettiget til opsat pension efter reglerne i tjenestemandspensionslovens kapitel 7.

Pensionskrav antages på linje med andre fordringer at være en rettighed, der må anses for beskyttet efter grundlovens § 73. Dette gælder i fuldt omfang krav på forfaldne pensionsydelse, men også i et vist omfang ret til fortsat pension i en aktuel pensionsordning, dvs. efter at pensionsydelsen er begyndt. Beskyttelsens udstrækning beror på, i hvilket omfang indgrebet i pensionsydelsen må anses for ekspropriativt. I hvert fald den del af pensionsydelsen, vedkommende selv har bidraget til gennem pensionsbidrag eller på anden måde, jf. Højesterets dom gengivet i Ugeskrift for Retsvæsen 1929, side 239, og Højesterets dom gengivet i Ugeskrift for Retsvæsen 1994, side 29, må anses for beskyttet mod indgreb fra lovgivningsmagten, men i bedømmelsen indgår også hensynet til pensionsydelsens karakter og grundlag foruden de almindelige kriterier for, hvornår et indgreb kan anses for ekspropriativt, herunder om indgrebet er generelt eller konkret. Omvendt vil den del af pensionsydelsen, der er afhængig af fremtidige bidrag fra andre end den pensionsberettigede, næppe være beskyttet. Retten til allerede optjente pensionsbeløb efter tjenestemandspensionsloven i det omfang, et sådant krav kan opgøres, anses af flere forfattere for beskyttet. Der henvises bl.a. til Poul Andersen, Dansk Forvaltningsret, 1965, side 157 f, Henrik Zahle, Dansk Forfatningsret, bd. 3, 2003, side 186 f, Peter Germer, Statsforfatningsret, 3. udg., 2001, side 239, note 13, samt Max Sørensen, Statsforfatningsret, 2. udg., 1973, s. 401-02.

Der kan således ikke siges noget helt præcist om udstrækningen af beskyttelsen efter grundlovens § 73 af retten til pensionsydelse efter tjenestemandspensionsloven.

En statslig tjenestemand vil således uanset en omdannelse af en statslig virksomhed til et selskab kunne gøre krav på pensionsydelse efter tjenestemandspensionsloven, når disse forfalder. Der må herved tages forbehold for, at der inden for rammerne af grundlovens § 73 vil kunne ske fremtidige ændringer af tjenestemandspensionsloven. Antages det, at vedkommende ikke er forpligtet til at gøre tjeneste i det selskab, den statslige virksomhed omdannes til, jf. ovenfor, og kræver vedkommende sig afskediget med rådighedsløns, vil vedkommende kunne få ret til pension efter rådighedslønsperiodens udløb efter de almindelige regler i tjenestemandspensionsloven.

3.4.4.3. Kommunale tjenestemænd

Regler om forflyttelse

Kommunale tjenestemænd er omfattet af tjenestemandregulativerne for kommunale tjenestemænd og således ikke af tjenestemandloven. Det gældende tjene-

stemandsregulativ for kommunale tjenestemænd for kommuner inden for KL's forhandlingsområde er "Tjenestemandsregulativ af 2004 for kommuner inden for KL's forhandlingsområde" (det kommunale tjenestemandsregulativ). Regulativet gælder ikke for de medarbejdere i KL, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandsregulativ, jf. 6.4.4.4.

De kommunale tjenestemandsregulativer skal som (generelle) bestemmelser om løn- og øvrige ansættelsesforhold for personale i kommunal tjeneste godkendes af Kommunernes Lønningsnævn, jf. den kommunale styrelseslovs § 67. Godkendelsen skal ske, inden regulativet sættes i kraft.

Det er med hensyn til kommunale tjenestemænds ret til pension mv. i tilfælde af forflyttelse i den forvaltningsretlige litteratur anført, at det er tvivlsomt, om de kommunale tjenestemænds retsstilling efter tjenestemandsregulativerne er beskyttet efter grundlovens § 73, jf. herved Bent Christensen, Forvaltningsret, Opgaver, hjemmel og organisation, 2. udgave (1997), side 312, og Jørgen Matthiassen, Forvaltningspersonellet, 2. udgave (2000), side 11. Se dog heroverfor professor, dr. jur. Jens Peter Christensens talepapir til et møde i Folketinget den 24. maj 2005 om tjenestemænds pensionsrettigheder i anledning af Folketingets behandling af forslag til lov om visse proceduremæssige spørgsmål i forbindelse med kommunalreformen, som blev udleveret til Folketingets Kommunaludvalg (folketingsåret 2004-05, 2. samling, lovforslag nr. L 67 – bilag 21), hvor der argumenteres for, at kommunale tjenestemænds retsstilling efter tjenestemandsregulativerne er beskyttet efter grundlovens § 73.

De kommunale tjenestemandsregulativer og tjenestemandsloven antages i det væsentlige at være ens. Efter det kommunale tjenestemandsregulativ § 12, stk. 1, har en tjenestemand inden for sit ansættelsesområde pligt til at underkaste sig sådanne forandringer i tjenesteforretningernes omfang og beskaffenhed, der ikke ændrer tjenestens karakter, og som ikke medfører, at stillingen ikke længere kan anses for passende for pågældende. I samme omfang kan det pålægges tjenestemanden at overtage en anden stilling. Den i kapitel 3.4.3.3. omtalte bestemmelse i tjenestemandslovens § 12, stk. 1, og den tilsvarende bestemmelser i det kommunale tjenestemandsregulativ § 12, stk. 1, må således antages at være indholdsmæssigt ens, herunder i relation til vurderingen af, om en anden stilling er passende.

Det kommunale tjenestemandsregulativ svarer dog ikke helt til tjenestemandsloven for så vidt angår bestemmelsen i tjenestemandslovens § 12, stk. 2. Det fremgår således af det kommunale tjenestemandsregulativs § 12, stk. 2, at en tjenestemand, hvis stilling inddrages, er pligtig til at overtage en anden efter tjenestemandens uddannelse og helbredstilstand passende stilling i kommunen eller en fælleskommunal virksomhed, som kommunen er parthaver i, hvis sådan tilbydes. Bestemmelsen finder anvendelse, selv om den tilbudte stilling er uden for tjenestemandens ansættelsesområde (som, medmindre andet er anført i ansættelsesbrevet, er kommunen, jf. bemærkningen til tjenestemandsregulativets § 3, stk. 1). Efter tjenestemandslovens § 12, stk. 2, kan statslige tjenestemænd derimod alene flyttes uden for deres ansættelsesområde, hvis flytningen er nødvendiggjort af ændringer i forvaltningens organisation eller arbejdsform, ligesom flytningen kræver tilslutning fra Omflytningsnævnet.

Endelig er der ikke indholdsmæssig forskel på bestemmelserne i tjenestemandsloven om rådighedsløn samt pension og de tilsvarende regler i det kommunale tjenestemandsregulativ og i "Pensionsregulativ af 2006 for tjenestemænd i kommuner inden for KL's forhandlingsområde" (det kommunale pensionsregulativ). En kommunal tjenestemand, der afskediges, fordi stillingen nedlægges som følge af ændringer i forvaltningens organisation eller arbejdsform, og som ikke anvises en anden passende stilling, vil således med de i det kommunale tjenestemandsregulativ fastsatte undtagelser have krav på rådighedsløn i op til 3 år, jf. det kommunale tjenestemandsregulativs § 30.

Forflyttelsesbegrebet

Spørgsmålet om, hvorvidt en kommunal tjenestemand i forbindelse med, at den kommunale virksomhed, hvor vedkommende hidtil har gjort tjeneste, omdannes til et aktieselskab, er forpligtet til at gøre tjeneste der, vil i det omfang, tjenestemanden bevarer sit ansættelsesforhold til kommunen og alene udlånes til selskabet, skulle afgøres efter bestemmelsen i det kommunale tjenestemandsregulativ § 12, stk. 1, om tjenestemandens beskyttelse mod forflyttelse inden for sit ansættelsesområde.

Som nævnt er der ingen indholdsmæssig forskel på bestemmelserne i tjenestemandslovens § 12, stk. 1, og det kommunale tjenestemandsregulativ § 12, stk. 1, om en tjenestemandes forpligtelse til inden for sit ansættelsesområde at overtage en anden passende stilling.

Bedømmelsen af, om ændringer af en kommunal tjenestemandstilling har karakter af forflyttelse, må derfor ske ud fra samme momenter som ved ændringer af en statslig tjenestemandstilling, jf. kapitel 3.4.3.2. Ligesom det er tilfældet for statslige tjenestemænd, er der tale om en retlig standard, hvis indhold må fastlægges ud fra en række momenter, og hvis endelige afgørelse ligger hos domstolene. Der henvises til redegørelsen for forflyttelsesbegrebet for kommunale tjenestemænd i bemærkningerne til § 29 til forslaget til lov nr. 144 af 25. marts 2002 om sammenlægning af de bornholmske kommuner (folketingsåret 2001-02, 2. samling, lovforslag nr. L 65) og til redegørelsen for forflyttelsesbegrebet for såvel kommunale som statslige tjenestemænd i bemærkningerne til § 7 til forslaget til lov nr. 539 af 24. juni 2005 om visse proceduremæssige spørgsmål i forbindelse med kommunalreformen (folketingsåret 2004-05, 2. samling, lovforslag nr. L 67). Der kan også henvises til Personalestyrelsens vejledning fra november 2004 om kommunalreformen og personalejura.

Det forhold, at den kommunale tjenestemand retsstilling hviler på et regulativ og ikke på lov, får således næppe indflydelse på den betydning, regulativet vil blive tillagt i retspraksis, jf. f.eks. højesteretsdommen i Ugeskrift for Retsvæsen 1972, side 550 og Højesterets dom af 26. marts 2004 (sag 503/2002), der dog ikke udtrykkeligt tog stilling hertil.

Det forhold, at det som nævnt ovenfor i den forfatningsretlige litteratur er omtvistet, om kommunale tjenestemand retsstilling efter tjenestemandregulativerne er beskyttet efter grundlovens § 73, dvs. om der ved lov erstatningsfrit kan gøres indgreb i tjenestemandens beskyttelse mod forflyttelse efter det kommunale tjenestemandregulativ, får næppe indflydelse på spørgsmålet om, i hvilket omfang en kommunal tjenestemand – uden at der i den forbindelse ved lov sker en særlig regulering af tjenestemandens forhold – er beskyttet mod forflyttelse i forbindelse med omdannelse af en kommunal virksomhed til et i privatretlige former stiftet aktieselskab.

Lovgivningsmagten har tidligere og senest ved kommunalreformen som led i en omstrukturering af den offentlige sektor ved lov gennemført meget omfattende omlægninger af opgavefordelingen mellem kommunerne og staten, hvor der i lovgivningspraksis er flere eksempler på, at tjenestemænd er blevet forpligtet til at gå fra ansættelse i én offentlig myndighed til ansættelse i en anden offentlig myndighed, herunder ved lov nr. 539 af 24. juni 2005 om visse proceduremæssige spørgsmål i forbindelse med kommunalreformen. Også kommunale tjenestemænd må finde sig

i selv ganske betydelige ændringer af deres forhold, når disse ændringer udløses af generelle omlægninger af den offentlige sektor.

Der vil kunne være situationer, hvor der trods omdannelse af en kommunal virksomhed til et aktieselskab ikke vil være tale om forflyttelse af kommunale tjenestemænd, hvis kommunen bevarer den fulde styring og kontrol af selskabet (herunder ejer mindst 75 procent af aktierne og ikke på anden måde har fraskrevet sig kontrollen med selskabet). Der vil herved kunne lægges vægt på, at der ikke ved omdannelsen sker væsentlige ændringer med hensyn til f.eks. driftsform og opgaver i forhold til det, som før omlægningen har været tilfældet for den pågældende myndighed, at tjenestemændene efter omdannelsen bevarer deres ansættelsesforhold til kommunen og bevarer deres hidtidige opgaver og funktioner inden for deres ansættelsesområde, og at man i forbindelse med omdannelsen ikke ændrer hele ansættelsesstrukturen, jf. kapitel 3.4.4.2.

Som eksempel fra retspraksis kan nævnes, at Højesteret ved dom af 26. marts 2004 (sag 503/2002) stadfæstede Østre Landsrets dom af 26. september 2002 (4. afd. nr. B-3682-01), hvorefter alene det forhold, at det aktieselskab, hvor en kommunal tjenestemand skulle gøre tjeneste, var etableret på privatretligt grundlag, ikke indebar, at tjenestemandens stilling ikke længere kunne anses for passende, når tjenestemanden bevarede sin ansættelse og sine tjenestemandrettigheder i forhold til kommunen. Det var oplyst under sagen, at den samlede offentlige ejerandel var på ca. 75 pct., herunder at tjenestemandens kommunes ejerandel var på ca. 34 pct. Spørgsmålet om betydningen heraf blev dog ikke påkendt under sagen.

Ret til pension

Regler om pensionsforholdene for kommunale tjenestemænd, dvs. tjenestemænd ansat efter det kommunale tjenestemandregulativ, er fastsat i "Pensionsregulativ af 2006 for kommuner inden for KL's forhandlingsområde" (det kommunale pensionsregulativ) og er således ikke som for statslige tjenestemænd indeholdt i tjenestemandspensionsloven. De kommunale pensionsregulativer skal som (generelle) bestemmelser om løn- og øvrige ansættelsesforhold for personale i kommunal tjeneste godkendes af Kommunernes Lønningsnævn, jf. den kommunale styrelseslovs § 67. Godkendelsen skal ske, inden regulativet sættes i kraft. De gældende regler er godkendt af Kommunernes Lønningsnævn.

Det kommunale pensionsregulativ indeholder nærmere regler om betingelserne for og størrelsen af de pensionsydelse, en kommunal tjenestemand og dennes efter-

levende ægtefælle og børn har ret til, herunder regler om egenpension, efterindtægt, ægtefælle- og børnepension samt opsat pension.

Det kommunale pensionsregulativ svarer i vidt omfang til tjenestemandspensionslovens regler, jf. kapitel 3.4.4.2.

Som nævnt i kapitel 3.4.4.2. kan der ikke siges noget helt præcist om udstrækningen af beskyttelsen efter grundlovens § 73 af retten til pensionsydelse efter tjenestemandspensionsloven. Tilsvarende usikkerhed gælder også udstrækningen af beskyttelsen af retten til pensionsydelse i henhold til de kommunale pensionsregulativer. I hvert fald den del af pensionsydelsen, vedkommende selv har bidraget til gennem pensionsbidrag eller på anden måde, må anses for beskyttet efter grundlovens § 73. Omvendt vil den del af pensionsydelsen, der er afhængig af fremtidige bidrag fra andre end den pensionsberettigede, næppe være beskyttet.

Ud fra beslægtede synspunkter må det stille sig tvivlsomt, om der ved fremtidige ændringer af pensionsregulativet kan ske ændringer i pensionsydelsen, der vil udgøre et indgreb i allerede erhvervede pensionsrettigheder efter det hidtidigt gældende pensionsregulativ. Den præcise udstrækning af den beskyttelse, dette synspunkt indebærer, er dog tvivlsom.

Det forhold, at tjenestemandens pensionsret ikke hviler på lov, men på et regulativ, kan lige så lidt som med hensyn til spørgsmålet om forflyttelse, jf. ovenfor, antages at få indflydelse på den betydning, regulativet vil blive tillagt i retspraksis.

En kommunal tjenestemand vil således uanset en omdannelse af en kommunal virksomhed til et selskab kunne gøre krav på pensionsydelse efter det kommunale pensionsregulativ, når disse forfalder. Der må herved tages forbehold for, at der med respekt for de rettigheder, der kan støttes på det gældende pensionsregulativ, vil kunne ske fremtidige ændringer af det kommunale pensionsregulativ. Antages det, at vedkommende ikke er forpligtet til at gøre tjeneste i det selskab, den kommunale virksomhed omdannes til, jf. ovenfor, og kræver vedkommende sig afskediget med rådighedsløn, vil vedkommende kunne få ret til pension efter rådighedslønsperiodens udløb efter de almindelige regler i pensionsregulativet.

3.4.4.4. De i henhold til KL's tjenestemandregulativ ansatte medarbejdere i Kommunernes Revision

Regler om forflyttelse

Tjenestemandregulativet for KL omfatter efter § 1 enhver, der er ansat i KL's tjeneste efter reglerne i dette regulativ. Til § 1 er der gjort bemærkning om, at tjenestemænd, som gør tjeneste i Kommunernes Revisionsafdeling (nu Kommunernes Revision) ligeledes er omfattet af dette regulativ, og at deres tjenestemand- og pensionsrettigheder er sikret gennem KL. De medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, er således hverken omfattet af tjenestemandloven eller af det kommunale tjenestemandregulativ, jf. kapitel 3.4.4.3.

Kommunernes Revision er ifølge vedtægterne for Kommunernes Revision en selvstændig institution under KL, jf. bilag C.2. Som nævnt i kapitel 3.4.1.1. er det udvalgets opfattelse, at Kommunernes Revision og KL må betragtes som én juridisk person, uanset at KL's ejerbeføjelser efter vedtægterne for Kommunernes Revision er undergivet visse begrænsninger, bl.a. som følge af kravet om, at Indenrigs- og Sundhedsministeriet skal godkende vedtægtsændringer, herunder et salg eller ophør af Kommunernes Revision. De i henhold til KL's tjenestemandregulativ ansatte medarbejdere i Kommunernes Revision må således betragtes som ansat i KL.

Ansatte i KL, herunder Kommunernes Revision, er ikke omfattet af den kommunale styrelseslovs § 67. Tjenestemandregulativet for KL skal således ikke godkendes af Kommunernes Lønningsnævn.

Den tvivl, der i den forvaltningsretlige litteratur er anført vedrørende spørgsmålet, om de kommunale tjenestemandes retsstilling efter tjenestemandregulativene er beskyttet efter grundlovens § 73, jf. kapitel 3.4.4.3., må antages også at gøre sig gældende vedrørende spørgsmålet, om de ansattes retsstilling efter tjenestemandregulativet for KL er beskyttet efter grundlovens § 73.

Tjenestemandregulativet for KL, det kommunale tjenestemandregulativ og tjenestemandloven antages i det væsentlige at være ens. Efter § 12, stk. 1, i tjenestemandregulativet for KL har en tjenestemand inden for sit ansættelsesområde pligt til at underkaste sig sådanne forandringer i tjenesteforretningernes omfang og beskaffenhed, der ikke ændrer tjenestens karakter, og som ikke medfører, at stillingen ikke længere kan anses for passende for pågældende. I samme omfang kan det pålægges tjenestemanden at overtage en anden stilling. Bestemmelsen har

samme ordlyd som den i kapitel 3.4.4.2. omtalte bestemmelse i tjenestemandslovens § 12, stk. 1, og den i kapitel 3.4.4.3. nævnte tilsvarende bestemmelse i det kommunale tjenestemandregulativ § 12, stk. 1. De nævnte bestemmelser må således antages at være indholdsmæssigt ens, herunder i relation til vurderingen af, om en anden stilling er passende.

Tjenestemandregulativet for KL svarer dog – ligesom det kommunale tjenestemandregulativ – ikke helt til tjenestemandsloven. Efter § 12, stk. 2, i tjenestemandregulativet for KL er en tjenestemand, hvis stilling inddrages, pligtig at overtage en anden efter tjenestemandens uddannelse og helbredstilstand passende stilling i KL, de tilsluttede institutioner eller i en fælleskommunal virksomhed, som KL er parthaver i, hvis sådan tilbydes. Bestemmelsen svarer til det kommunale tjenestemandregulativs § 12, stk. 2, men angiver dog KL med tilsluttede institutioner i stedet for kommunen som det område, inden for hvilket en anden passende stilling kan tilbydes. Bestemmelsen finder anvendelse, selv om den tilbudte stilling er uden for tjenestemandens ansættelsesområde. Efter tjenestemandslovens § 12, stk. 2, kan statslige tjenestemænd derimod alene flyttes uden for deres ansættelsesområde, selv om stillingen ikke er nedlagt, hvis flytningen er nødvendiggjort af ændringer i forvaltningens organisation eller arbejdsform, ligesom flytningen kræver tilslutning fra Omflytningsnævnet.

Endelig er der ikke indholdsmæssig forskel på bestemmelserne i tjenestemandsloven om rådighedsløn samt pension og de tilsvarende regler i det kommunale tjenestemandregulativ og i det kommunale pensionsregulativ. En medarbejder, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, og som afskediges, fordi stillingen nedlægges som følge af ændringer i forvaltningens organisation eller arbejdsform, og som ikke anvises en anden passende stilling, vil således med de i det kommunale tjenestemandregulativ fastsatte undtagelser have krav på rådighedsløn i op til 3 år, jf. § 30 i tjenestemandregulativet for KL.

Forflyttelsesbegrebet

Spørgsmålet om, hvorvidt en medarbejder i KL, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, i forbindelse med, at den virksomhed inden for KL, hvor vedkommende hidtil har gjort tjeneste, omdannes til et aktieselskab, er forpligtet til at gøre tjeneste der, vil i det omfang, den ansatte bevarer sit ansættelsesforhold til KL og alene udlånes til selskabet, i givet fald skulle afgøres efter bestemmelsen i § 12, stk. 1, i tjenestemandregulativet for KL om tjenestemandens beskyttelse mod forflyttelse inden for sit ansættelsesområde.

Som nævnt er der ingen indholdsmæssig forskel på bestemmelserne i tjenestemandslovens § 12, stk. 1, og det kommunale tjenestemandregulativ § 12, stk. 1, om en tjenestemand forpligtelse til inden for sit ansættelsesområde at overtage en anden passende stilling.

Ved bedømmelsen af, om ændringer af en i henhold til KL's tjenestemandregulativ ansat stilling har karakter af forflyttelse, må derfor blandt andet skulle inddrages samme momenter som ved ændringer af en statslig eller kommunal tjenestemandstilling, i hvert fald således at en medarbejder, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, må anses for forpligtet til at tåle samme ændringer som en statslig eller kommunal tjenestemand, jf. kapitel 3.4.4.2. og 3.4.4.3.

Det må ud fra disse synspunkter antages, at der trods omdannelse af en virksomhed inden for KL til et aktieselskab vil være situationer, hvor der ikke vil være tale om forflyttelse af en medarbejder, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, hvis KL bevarer den fulde styring og kontrol af selskabet (herunder ejer mindst 75 procent af aktierne og ikke på anden måde har fraskrevet sig kontrollen med selskabet). Der vil herved kunne lægges vægt på, at der ikke ved omdannelsen sker væsentlige ændringer med hensyn til f.eks. driftsform og opgaver i forhold til det, som før omlægningen har været tilfældet for den pågældende virksomhed, at de pågældende ansatte efter omdannelsen bevarer deres ansættelsesforhold til KL og bevarer deres hidtidige opgaver og funktioner inden for deres ansættelsesområde, og at man i forbindelse med omdannelsen ikke ændrer hele ansættelsesstrukturen, jf. kapitel 3.4.4.2.

Det forhold, at den i KL ansatte tjenestemand retsstilling hviler på et regulativ og ikke på lov, og at det som nævnt ovenfor i den forfatningsretlige litteratur er omtvistet, om kommunale tjenestemand retsstilling efter tjenestemandregulativerne er beskyttet efter grundlovens § 73, gør sig også gældende for tjenestemand omfattet af de kommunale tjenestemandregulativer. Disse forhold kan derfor af samme grunde som for tjenestemand omfattet af de kommunale tjenestemandregulativer næppe få indflydelse på den betydning, tjenestemandregulativet for KL vil blive tillagt for spørgsmålet om de i henhold til dette regulativ ansattes beskyttelse mod forflyttelse, uden at der ved lov sker en regulering af disse ansattes forhold.

Spørgsmålet er imidlertid, om de medarbejdere, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, skal nyde samme beskyttelse som kommunale (eller statsli-

ge) tjenestemænd ud fra det synspunkt, at KL ikke er en offentlig myndighed, herunder omfattet af forvaltningsloven eller offentlighedsloven, og at tjenestemandregulativet for KL ikke hviler på nogen aftale, men er ensidigt fastsat af KL uden at være godkendt af Kommunernes Lønningsnævn eller anden offentlig myndighed. Under disse omstændigheder kan det anføres, at de ansatte i henhold til regulativet ikke skulle kunne påberåbe sig dette regulativ, hvis KL efterfølgende måtte ønske at fastsætte en anden retsstilling for personalet.

Heroverfor kan anføres, at tjenestemandregulativet er indholdsmæssigt sammenfaldende med de kommunale tjenestemandregulativer, at tjenestemandregulativet for KL har udgjort det grundlag, i henhold til hvilket de pågældende medarbejdere ved KL er blevet ansat, at KL løbende har betragtet de ansatte i henhold til regulativet som tjenestemænd, der nød den i regulativet angivne beskyttelse, og tilkendegivet dette over for de berørte personaleorganisationer, og at de ansatte har indrettet sig i tillid hertil.

Det forekommer derfor tvivlsomt, om de ansatte er afskåret fra at påberåbe sig regulativet som retsgrundlag i en efterfølgende tvist med KL om, hvorvidt KL har handlet i overensstemmelse med regulativet. Hertil kommer den beskyttelse, de medarbejdere ved Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, i givet fald måtte nyde efter virksomhedsoverdragelsesdirektivet imod væsentlige ændringer af ansættelsesforholdet, jf. kapitel 3.4.4.1.

Et andet spørgsmål er, hvilken betydning det forhold, at KL ikke kan betragtes som en offentlig myndighed, herunder ikke er omfattet af forvaltningsloven, får på vurderingen af, om en omdannelse af en af KL ejet virksomhed til et i privatretlige former ejet aktieselskab i sig selv udgør en forflyttelse, jf. § 12, stk. 1, i tjenestemandregulativet for KL.

Selv om KL ikke måtte bevare styringen og kontrollen af selskabet (herunder ejer mindre end 75 procent af aktierne eller slet ingen af aktierne i selskabet), kan dette forhold ikke tillægges samme betydning som for statslige eller kommunale tjenestemænd, når KL i modsætning til stat eller kommune ikke kan betragtes som en offentlig myndighed. Spørgsmålet får aktualitet, hvis de øvrige momenter ved forflyttelsesvurderingen taler for, at der ikke er forflyttelse, dvs. hvis de til KR A/S overførte medarbejdere, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, i givet fald bevarer deres ansættelsesforhold til KL, herunder bevarer deres pensionsrettigheder, jf. nedenfor, bevarer deres hidtidige funktioner og opgaver og der i

øvrigt ikke ved omdannelsen sker væsentlige ændringer i opgaver, driftsform og ansættelsesstruktur, jf. ovenfor.

Imod en antagelse af, at de medarbejdere, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, i visse situationer kan forflyttes til et aktieselskab, KL ikke har styring eller kontrol af, kan anføres, at tjenestemandregulativet er indholdsmæssigt sammenfaldende med de kommunale tjenestemandregulativer, at KL som en i privatretlige former stiftet interesseorganisation med frivillig deltagelse af offentlige myndigheder i relation til spørgsmålet om forflyttelse må betragtes som væsentligt forskelligt fra et aktieselskab ejet af private, og at KL gennem en årrække har betragtet de ansatte som tjenestemænd, der ligesom statslige og kommunale tjenestemænd ikke uden videre kunne overføres til privatejede selskaber.

Under hensyn til den tvivl, der er forbundet med en juridisk vurdering af dette spørgsmål, har udvalget ud fra et forsigtighedsprincip fundet det rettest ved opgørelsen af den økonomiske byrde for KL som følge af en omdannelse af Kommunernes Revision til et privat ejet aktieselskab svarende til den i kapitel 3.4.2. beskrevne ordning at medtage eventuelle krav på rådighedsløn fra de medarbejdere ved Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ. Det bemærkes herved, at der ikke ses at være retspraksis vedrørende dette spørgsmål.

Der er således – med den usikkerhed, som knytter sig til vurderingen af forflytelsesspørgsmålet – en risiko for, at det i forbindelse med en domstolsprøvelse vurderes, at de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, vil kunne kræve sig afskediget med rådighedsløn som følge af en omdannelse af Kommunernes Revision svarende til den i kapitel 3.4.2 beskrevne, og at en omdannelse af Kommunernes Revision således vil kunne indebære en økonomisk byrde for KL til dækning af de nævnte medarbejderes rådighedsløn.

Udvalget har følgelig fundet det rettest ved opgørelsen af den økonomiske byrde for KL som følge af en omdannelse af Kommunernes Revision til et privat ejet aktieselskab svarende til den i kapitel 3.4.2. beskrevne ordning at medtage eventuelle krav på rådighedsløn fra de medarbejdere ved Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ.

Ret til pension

Det fremgår af bemærkningerne til § 29, stk. 2, i tjenestemandregulativet for KL, at tjenestemænd ansat i henhold til tjenestemandregulativet for KL er omfattet af pensionsregulativet gældende for tjenestemænd inden for KL's forhandlingsområde, dvs. Pensionsregulativet af 2006, jf. kapitel 3.4.4.3. Pensionsforholdene for de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, er således reguleret af samme regler som pensionsforholdene for kommunale tjenestemænd.

Som nævnt i kapitel 3.4.4.2. kan der ikke siges noget helt præcist om udstrækningen af beskyttelsen efter grundlovens § 73 af retten til pensionsydelse efter tjenestemandspensionsloven. Tilsvarende usikkerhed gælder også udstrækningen af beskyttelsen af retten til pensionsydelse for de medarbejdere, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, i henhold til det kommunale pensionsregulativ. I hvert fald den del af pensionsydelsen, vedkommende selv har bidraget til gennem pensionsbidrag eller på anden måde, må anses for beskyttet efter grundlovens § 73.

Det forhold, at retten til pensionsydelse for de medarbejdere, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, ikke hviler på lov, men på et regulativ, kan lige så lidt som med hensyn til spørgsmålet om forflyttelse af kommunale tjenestemænd, jf. ovenfor, antages at få indflydelse på den betydning, regulativet vil blive tillagt i retspraksis.

Det forhold, at tjenestemandregulativet for KL ikke hviler på nogen aftale, men er ensidigt fastsat af KL uden at være godkendt af Kommunernes Lønningsnævn eller anden offentlig myndighed, kan næppe heller tillægges afgørende betydning, jf. ovenfor.

Endvidere vil det kunne anføres, at de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, er omfattet af den aftale om overførsel af beløb i forbindelse med tjenestemænds overgang mellem pensionsområder, der den 13. november 1975 blev indgået mellem Finansministeriet, Københavns magistrat, Frederiksberg Kommunalbestyrelse, Amtsrådsforeningen i Danmark og Kommunernes Landsforening, og at det – af det aktstykke til finansloven (aktstykke nr. 405 af 17. juli 1975), hvorved Finansministeriet fik tilslutning til at indgå den omhandlede aftale – er forudsat, at de medarbejdere i KL og Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, er ansat på

tjenestemandsvilkår i stillinger med tilknyttet pensionsordning, der i det væsentligste giver samme rettigheder som tjenestemandspensionsloven.

Det vil desuden kunne anføres, at de særlige pensionsrettigheder for de medarbejdere i KL og Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, ikke alene indholdsmæssigt svarer til pensionsrettighederne for kommunale og statslige tjenestemænd – som er karakteristiske for tjenestemænd – men at rettighederne også i realiteten er økonomisk sikret på samme måde som kommunale og statslige tjenestemænds, idet KL's medlemskommuner efter § 21, stk. 3, i vedtægterne for KL hæfter for KL's eventuelle underskud ved en eventuel opløsning af KL, jf. kapitel 3.1.2.

Udvalget er således mest tilbøjeligt til at antage, at en medarbejder i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, uanset en omdannelse af en virksomhed inden for KL, vil kunne gøre krav på pensionsydelse efter det gældende kommunale pensionsregulativ, når disse forfalder. Der må herved tages forbehold for, at der med respekt for de rettigheder, der kan støttes på det gældende pensionsregulativ, vil kunne ske fremtidige ændringer af det kommunale pensionsregulativ, jf. kapitel 3.4.4.3. Det bemærkes herved, at der ikke ses at være retspraksis vedrørende dette spørgsmål. Antages det, at vedkommende ikke er forpligtet til at gøre tjeneste i KR A/S, og kræver vedkommende sig afskediget med rådighedsløn, vil vedkommende kunne få ret til pension efter rådighedslønperiodens udløb efter de almindelige regler i pensionsregulativet.

Udvalget har følgelig fundet det rettest ved opgørelsen af den økonomiske byrde for KL som følge af en omdannelse af Kommunernes Revision til et privat ejet aktieselskab svarende til den i kapitel 3.4.2. beskrevne ordning at medtage krav på pension fra de medarbejdere ved Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ.

3.4.5. Behovet for en overgangsordning

Indførelsen af et krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, vil indebære, at Kommunernes Revision ikke med sin nuværende organisering kan varetage kommunale revisionsopgaver, idet Kommunernes Revision ikke opfylder revisorlovens krav til revisors konkrete uafhængighed og revisorlovens krav til ejerforhold. De 85 af Kommunernes Revisions i alt 307 medarbejdere pr. 1. juni 2006, der er uddannede statsautoriserede eller

registrerede revisorer, har derfor måttet deponere deres beskikkelse og kan ikke afgive revisorerklæringer i henhold til revisorloven. Der henvises til kapitel 3.4.1.

Et krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, vil derfor nødvendiggøre en ejermæssig og organisatorisk omdannelse af Kommunernes Revision, hvis Kommunernes Revision fortsat skal kunne varetage kommunale revisionsopgaver.

En sådan omdannelse af Kommunernes Revision vil kræve, at Kommunernes Revision omdannes fra en selvstændig institution under KL til en fra KL selvstændig virksomhed af en art, der er nævnt i revisorlovens § 12, f.eks. et aktie- eller anpartsselskab, at hverken KL, kommuner eller regioner, der har antaget Kommunernes Revision til at varetage kommunens revisionsopgaver, har indflydelse på udpegningen til tilsynsudvalget for Kommunernes Revision, og at KL fuldstændigt afvikler ejerskabet af Kommunernes Revision. Hverken KL, kommuner eller regioner vil således kunne besidde kapitalandele eller stemmerettigheder i det selskab, som Kommunernes Revision vil skulle omdannes til.

De medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat på tjenestemandslignende vilkår, vil imidlertid kunne udgøre en økonomisk barriere for en omdannelse af KR til et revisionselskab, der opfylder revisorlovens krav.

De pågældende medarbejdere er ansat på vilkår, der i det væsentligste svarer til de regler, der gælder for statslige og kommunale tjenestemænd, herunder med hensyn til pension og krav på rådighedsløn i 3 år ved forflyttelse.

Den retlige status for de pågældende medarbejdere i Kommunernes Revision med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt medarbejderne – i lighed med tjenestemænd – vil kunne kræve sig afskediget med rådighedsløn ved en sådan omdannelse af Kommunernes Revision, eller om de pågældende medarbejdere vil være omfattet af virksomhedsoverdragelseslovens regler i forbindelse med en sådan omdannelse og derfor ikke vil kunne kræve sig afskediget med rådighedsløn, vurderes som usikker. Den endelige afgørelse af spørgsmålet henhører under domstolene.

Under hensyn til den tvivl, der er forbundet med en juridisk vurdering af dette spørgsmål, har udvalget imidlertid fundet det rettest ved opgørelsen af den økonomiske byrde for KL som følge af en omdannelse af Kommunernes Revision til et privat ejet aktieselskab svarende til den i kapitel 3.4.2. beskrevne ordning at med-

tage eventuelle krav på rådighedsløn fra de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ.

Der er således – med den usikkerhed, som knytter sig til vurderingen af forflyttingsspørgsmålet – en risiko for, at det i forbindelse med en domstolsprøvelse vurderes, at de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, vil kunne kræve sig afskediget med rådighedsløn som følge af en omdannelse af Kommunernes Revision svarende til den i kapitel 3.4.2 beskrevne, og at en omdannelse af Kommunernes Revision således vil kunne indebære en økonomisk byrde for KL til dækning af de nævnte medarbejders rådighedsløn. Der henvises til kapitel 3.4.4.4.

Udvalget er endvidere mest tilbøjeligt til at antage, at en medarbejder i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, uanset en omdannelse af en virksomhed inden for KL til et selskab vil kunne gøre krav på pensionsydelse efter det gældende kommunale pensionsregulativ, når disse forfalder. Der må herved tages forbehold for, at der med respekt for de rettigheder, der kan støttes på det gældende pensionsregulativ, vil kunne ske fremtidige ændringer af det kommunale pensionsregulativ. Antages det, at vedkommende ikke er forpligtet til at gøre tjeneste i KR A/S, og kræver vedkommende sig afskediget med rådighedsløn, vil vedkommende kunne få ret til pension efter rådighedslønperiodens udløb efter de almindelige regler i pensionsregulativet. Der henvises til kapitel 3.4.4.4.

Udvalget har følgelig fundet det rettest ved opgørelsen af den økonomiske byrde for KL som følge af en omdannelse af Kommunernes Revision til et privat ejet aktieselskab svarende til den i kapitel 3.4.2. beskrevne ordning at medtage krav på pension fra de medarbejdere ved Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ.

Omkostningerne til rådighedsløn vil ved en umiddelbar omdannelse af Kommunernes Revision blive udløst på én gang i modsætning til den situation, hvor Kommunernes Revision ved en udskudt ikrafttræden af kravet vil kunne fortsætte sin virksomhed under KL's fortsatte ejerskab i en periode, således at antallet af medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ, og som i givet fald vil kunne opnå ret til rådighedsløn, reduceres væsentligt.

Det fremgår af det af Kommunernes Revisions revisor RSMplus udarbejdede omdannelsesbudget for perioden 2006-2012, som ligger til grund for KL's beslutning om en 6-årig overgangsperiode, at den forsikringsmæssigt uafdækkede tjenestemandspensionsforpligtelse pr. 1. januar 2006 på basis af en aktuarmæssig vurdering er fastsat til 178 mio. kr. (svarende til en kapitaliseret værdi af ca. 191 mio. kr.), og at Kommunernes Revision pr. 1. januar 2006 vil have en negativ egenkapital på 15 mio. kr., hvortil kommer eventualforpligtelsen til rådighedsløn, der pr. 1. januar 2006 vurderes til ca. 100 mio. kr. Der henvises til kapitel 3.4.6.

Det vurderes således, at en gennemførelse af udvalgets anbefalinger af et krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor – uden en overgangsordning – vil indebære en så væsentlig økonomisk byrde for KL til dækning af tjenestemændenes krav på rådighedsløn, at det vil udgøre en barriere for en omdannelse af Kommunernes Revision. En gennemførelse af en sådan anbefaling umiddelbart – uden en overgangsordning – vil således kunne indebære, at Kommunernes Revision ikke vil kunne fortsætte som kommunal revisionsvirksomhed.

Det bemærkes i den forbindelse, at Kommunernes Revision besidder en ekspertise med hensyn til revision af kommunale regnskaber, som det vil være vigtigt at bevare på det kommunale revisionsmarked. Kommunernes Revision reviderede for regnskabsåret 2005 84 % af kommunerne og 54 % af amtskommunerne, jf. bilag C.1. Et stort antal af landets kommuner og amtskommuner vil således være nødt til at antage en anden revisor end Kommunernes Revision, hvis Kommunernes Revision ikke vil kunne fortsætte sin virksomhed ved en gennemførelse af udvalgets anbefalinger inden for kort tid. En udskudt ikrafttræden af kravet vil derimod kunne medvirke til at sikre Kommunernes Revision rimelige muligheder for at kunne fortsætte sin virksomhed med kommunal revision og vil således også sikre kommunerne rimelig mulighed for at indrette sig på de ændrede krav til den kommunale revision. Det vurderes således, at en udskudt ikrafttræden vil medvirke til at sikre ro om den kommunale revision og dermed tilliden til den kommunale revision, hvilket i særlig grad er vigtigt i forbindelse med kommunalreformens gennemførelse.

Det er på den baggrund udvalgets anbefaling, at kravet om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, gennemføres med udskudt ikrafttræden. Tidspunktet for den udskudte ikrafttræden af dette krav overvejes nedenfor i kapitel 3.4.6.

3.4.6. Overgangsperiodens længde

Udvalget har herefter overvejet længden af udskydelsen af ikrafttrædelsen af kravet om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Udvalget har i den forbindelse foretaget en vurdering af, til hvilket tidspunkt det er nødvendigt at udskyde ikrafttrædelsen af det af udvalget anbefalede krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, af hensyn til, at Kommunernes Revision får rimelige muligheder for at håndtere tjenestemandssituationen på en ordentlig og forsvarlig måde og dermed får rimelige økonomiske muligheder for at omdanne sig til en revisionsvirksomhed, der opfylder revisorlovens krav.

Til grund for KL's beslutning om en 6-årig overgangsperiode ligger et omdannelsesbudget for perioden 2005-2012 udarbejdet af Kommunernes Revisions revisor RSMplus på baggrund af en markedsanalyse foretaget i januar 2005. RSMplus har bekræftet, at det ved omdannelsesbudgettet er forudsat, at der sker fuld omkostningsdækning ved Kommunernes Revisions udlån af medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår til KR A/S.

Omdannelsesbudgettet bygger på en markedsvurdering, som forudsætter, at Kommunernes Revisions omsætningsniveau for kommunal basisrevision vil blive noget reduceret som følge af kommunalreformen og en forventet lavere markedsandel (fra 84 % til 70 %).

Det fremgår af omdannelsesbudgettet, at den forsikringsmæssigt uafdækkede tjenestemandspensionsforpligtelse pr. 1. januar 2006 på basis af en aktuarmæssig vurdering er fastsat til 178 mio. kr. (svarende til en kapitaliseret værdi af ca. 191 mio. kr.). Den forsikringsmæssigt uafdækkede pensionsforpligtelse skønnes ifølge omdannelsesbudgettet pr. ultimo 2011 at være blevet nedbragt til 146 mio.kr.

Det er i omdannelsesbudgettet forudsat, at Kommunernes Revision pr. 1. januar 2006 vil have en negativ egenkapital på 15 mio. kr. I omdannelsesbudgettets balance er ikke indregnet en eventualforpligtelse til afholdelse af rådighedsløn til medarbejderne på tjenestemandslignende vilkår i Kommunernes Revision. Det forudsættes, at antallet af medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår vil være 55 pr. 1. januar 2006. Kommunernes Revision har således vurderet eventualforpligtelsen til rådighedsløn pr. 1. januar 2006 til ca. 100 mio. kr.

Overgangsperiodens længde er som anført ved KL's bestyrelsesbeslutning fastsat til 6 år, således at den slutter ved udgangen af 2011. Baggrunden herfor er navnlig hensynet til at reducere udgifterne til udbetaling af rådighedsløn til tjenestemænd ansat i Kommunernes Revision.

KL og Kommunernes Revision har på Indenrigs- og Sundhedsministeriets anmodning udarbejdet en følsomhedsanalyse, der sammenholder den økonomiske byrde for KL ved at omdanne Kommunernes Revision til et selskab, der opfylder revisorlovens krav, med udgangen af 2011 med den økonomiske byrde for KL ved at omdanne Kommunernes Revision til et sådant selskab med udgangen af 2010. Følsomhedsanalysen giver således grundlag for at vurdere den økonomiske byrde for KL ved en ikrafttræden pr. 1. januar 2012 henholdsvis pr. 1. januar 2011 af kravet om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor. Følsomhedsanalysen vedlægges som bilag E til denne betænkning.

Det fremgår af følsomhedsanalysen, at det på grundlag af den aldersmæssige sammensætning af gruppen af medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår forventes – i overensstemmelse med forudsætningerne i omdannelsesbudgettet – at der ultimo 2011 vil være 14 medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår i Kommunernes Revision.

Det fremgår af forudsætningerne i følsomhedsanalysen, at eventualforpligtelsen med hensyn til de omhandlede medarbejders krav på rådighedsløn for hver enkelt tilbageværende medarbejder på tjenestemandslignende vilkår i Kommunernes Revision udgør 1,5-2 mio.kr. Eventualforpligtelsen med hensyn til de pågældendes krav på rådighedsløn vurderes således at være ca. 20 mio. kr. ved KL's afståelse af de resterende aktier i KR A/S ultimo 2011. Ifølge det balancebudget, der er udarbejdet i omdannelsesbudgettet for 2005-2012, vil egenkapitalen i Kommunernes Revision være 19 mio. kr. ultimo 2011. Eventualforpligtelsen med hensyn til rådighedsløn er imidlertid ikke indregnet i balancebudgettet. Indregnes eventualforpligtelsen på de ca. 20 mio. kr., vil den reelle egenkapital i Kommunernes Revision ved en afståelse af aktierne i KR A/S ultimo 2011 være ca. 0 kr., jf. følsomhedsanalysen.

Såfremt udvalgets anbefalinger om den kommunale revision gennemføres et år tidligere, dvs. med virkning fra den 1. januar 2011, forventer Kommunernes Revision – i overensstemmelse med forudsætningerne i omdannelsesbudgettet – at der

alene som følge af tjenestemændenes aldersmæssige sammensætning vil være 19 tilbageværende medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår i Kommunernes Revision ultimo 2010, jf. følsomhedsanalysen.

KL og Kommunernes Revision forventer herudover, at et års tidligere ikrafttræden af udvalgets anbefalinger, dvs. med virkning fra den 1. januar 2011, vil vanskeliggøre planlægningen af afgangen/overgangen til KR A/S af medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår fra Kommunernes Revision, idet det vurderes, at de pågældende medarbejdere vil foretrække muligheden for ved KL's afståelse af aktierne i KR A/S at kræve sig afskediget med rådighedsløn frem for at indvillige i at overgå til ansættelse i aktieselskabet. Det er således Kommunernes Revisions vurdering, at medarbejdernes incitament til at afgå/overgå til KR A/S vil være større, jo længere overgangsperioden bliver.

KL og Kommunernes Revision har på den baggrund i følsomhedsanalysen anslået, at der – ud over de 19 medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår, der på grund af den aldersmæssige sammensætning vurderes at være i Kommunernes Revision ultimo 2010 – vil være yderligere 10 tilbageværende medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår i Kommunernes Revision. Det vurderes i den forbindelse, at den enkelte tjenestemand i højere grad vil undlade at overgå til KR A/S, hvis overgangsperioden bliver kortere end 6 år, idet den økonomiske interesse, den enkelte tjenestemand kan have ved at opnå ret til rådighedsløn, i så fald i højere grad er inden for rækkevidde. Kommunernes Revision har i den forbindelse anført, at det er vanskeligt at vurdere, om dette antal er 10 eller 20, men som element i følsomhedsanalysen er antallet anslået til 10.

Ved KL's afståelse af aktierne i KR A/S ultimo 2010 vurderes eventualforpligtelsen til rådighedsløn således at være ca. 45 mio. kr. på grundlag af det i følsomhedsanalysen vurderede samlede antal på 29 tilbageværende medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår i Kommunernes Revision. Ifølge balancebudgettet vil Kommunernes Revisions egenkapital være 15 mio. kr. ultimo 2010. Indregnes eventualforpligtelsen, vil den reelle egenkapital i Kommunernes Revision imidlertid således ifølge følsomhedsanalysen være negativ på ca. -30 mio. kr.

Økonomisk vil en forkortelse på ét år af overgangsperioden derfor efter Kommunernes Revisions vurdering som følge af øgede udgifter til rådighedsløn have en væsentlig negativ effekt på Kommunernes Revisions egenkapital og dermed på KL's økonomi.

Det er på baggrund af KL's beslutning om omdannelse af Kommunernes Revision og de oplysninger, som KL og Kommunernes Revision er fremkommet med i den forbindelse udvalgets anbefaling, at kravet om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor først træder i kraft med virkning fra den 1. januar 2012 af hensyn til, at Kommunernes Revision får rimelige muligheder for at håndtere tjenestemandssituationen på en ordentlig og forsvarlig måde og dermed får rimelige økonomiske muligheder for at omdanne sig til en revisionsvirksomhed, der opfylder revisorlovens krav.

Det forudsættes i den forbindelse, at den kommunale revision fra den 1. januar 2012 vil skulle opfylde revisorlovens krav, uanset om den kommunale revisor konkret er antaget – evt. efter udbud – ved indgåelse før den 1. januar 2012 af en revisionskontrakt, der løber efter den 1. januar 2012. Der kan i den forbindelse henvises til tabellen i bilag F til denne betænkning, som baseres på Kommunernes Revisions oplysninger om, hvornår revisionsopgaven i kommunerne forventes udbudt. I forbindelse med udvalgets anbefaling om, at kravet først skal træde i kraft den 1. januar 2012, forudsættes endvidere som tilkendegivet af KL og Kommunernes Revision over for udvalget, at KR A/S senest fra og med regnskabsåret 2007 vil efterleve de i Danmark gældende revisionsstandarder.

Det forudsættes endvidere som tilkendegivet af KL og Kommunernes Revision over for udvalget, at KR A/S vil være indstillet på med virkning for regnskabsåret 2007 at underkaste sig en frivillig faglig kvalitetskontrol af samme karakter som den, der gælder for statsautoriserede og registrerede revisorer. Kvalitetskontrollen foretages af en af de kvalitetskontrollanter, som er godkendt af Revisortilsynet efter de gældende regler, og resultatet af kontrollen offentliggøres senest foråret 2009.

KL og Kommunernes Revision har desuden bekræftet over for udvalget, at afregningsprisen mellem Kommunernes Revision og KR A/S for udlejning af tjenestemænd til KR A/S vil omfatte de fulde omkostninger for Kommunernes Revision til løbende afholdelse af løn og pensionsbidrag for de udlånte medarbejdere, og at afregningen sker til kostprisen. Det er i den forbindelse oplyst, at KR A/S vil afgive en ledelseserklæring i forbindelse med virksomhedens årsrapport om, at afregningsprisen omfatter de fulde omkostninger for Kommunernes Revision til løbende afholdelse af løn og pensionsbidrag for de udlånte medarbejdere.

KL og Kommunernes Revision har herudover bekræftet over for udvalget, at goodwill er indregnet i åbningsbalancen for KR A/S med angivelse af beløbets størrelse. KL og Kommunernes Revision har i den forbindelse tilføjet, at regnskaberne for KR A/S vil blive udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabslovens regler for aktieselskaber, herunder de gældende regler om offentliggørelse.

De nævnte forudsætninger for udvalgets anbefaling om, at kravet først skal træde i kraft den 1. januar 2012, fremgår endvidere af indenrigs- og sundhedsministerens brev til KL, der på baggrund af udvalgets principbeslutning herom indeholder en tilkendegivelse af indholdet af det lovforslag, ministeren agter at fremsætte. Brevet er optrykt som bilag D til denne betænkning.

3.4.7. Adgang for Kommunernes Revision til at revidere revisionspligtige virksomheder indtil ikrafttrædelsen

Det fremgår af udvalgets kommissorium, at udvalget – såfremt overgangsbestemmelser for Kommunernes Revision vurderes at være nødvendige – skal vurdere, om der i overgangsbestemmelserne skal gives Kommunernes Revision adgang til at revidere revisionspligtige virksomheder, jf. årsregnskabslovens bestemmelser herom.

Det følger af årsregnskabslovens § 135 (lovbekendtgørelse nr. 647 af 15. juni 2006), at årsrapporter udarbejdet af virksomheder omfattet af regnskabsklasse B, C og D skal revideres af enten en statsautoriseret eller registreret revisor. De mindre B-virksomheder med undtagelse af holdingselskaber er dog fritaget herfor, jf. årsregnskabslovens § 10. For så vidt angår øvrige erhvervsdrivende virksomheder (virksomheder omfattet af regnskabsklasse A) kan det følge af anden lovgivning, at virksomhedens regnskaber skal revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor. I det omfang, kommunale virksomheder anses for at være erhvervsdrivende virksomheder, vil de kommunale virksomheder være omfattet af årsregnskabsloven, medmindre disse udelukkende er omfattet af regnskabsregler fastsat ved eller i henhold til den kommunale styrelseslov, jf. bilag A.3.1.

Kommunernes Revision har således efter de gældende regler ikke adgang til at revidere regnskaber for de omhandlede virksomheder, medmindre der er tale om virksomheder, som udelukkende er omfattet af de kommunale regnskabsregler.

Udvalget har på den baggrund overvejet, om Kommunernes Revision i perioden, indtil de ændrede krav til kommunale revision træder i kraft, skal gives adgang til at

revidere de pågældende virksomheder, som i dag er omfattet af et krav om, at revisionen skal foretages af statsautoriserede eller registrerede revisorer.

Udvalget har i den forbindelse forudsat, at revisionen af de omhandlede virksomheder er omfattet af bestemmelserne om lovpligtig revision i det gældende og det nye 8. selskabsdirektiv.

Det følger af 8. selskabsdirektivs artikel 24, at medlemsstaterne foreskriver, at personer, der er autoriseret til at foretage lovpligtig revision, ikke kan udføre en af staterne krævet lovpligtig revision, såfremt de ikke er uafhængige ifølge lovgivningen i den medlemsstat, der stiller krav om denne revision. Tilsvarende følger af det nye 8. selskabsdirektivs artikel 22, at medlemsstaterne sikrer, at den revisor og/eller det revisionsfirma, der udfører lovpligtig revision, er uafhængig af den virksomhed, der revideres, og ikke er involveret i dennes beslutningstagning i overensstemmelse med artikel 22's nærmere bestemmelser herom, jf. kapitel 3.4.3.

KR A/S vil ikke, før KL afstår hele aktieposten i KR A/S, hvilket først forudsættes at ske pr. 1. januar 2012, opfylde revisorlovgivningens krav til revisors konkrete uafhængighed og kravene til ejerforhold.

Det vil på den baggrund efter udvalgets vurdering ikke være i overensstemmelse med det gældende eller det nye 8. selskabsdirektiv, såfremt der i perioden, indtil de ændrede krav til den kommunale revision træder i kraft – og Kommunernes Revision således vil skulle omdannes til en revisionsvirksomhed, der opfylder revisorlovgivningens krav, såfremt Kommunernes Revision skal kunne fortsætte sin nuværende virksomhed – gives Kommunernes Revision adgang til at udføre lovpligtig revision for de omhandlede virksomheder.

3.4.8. Kvalitetskontrol med Kommunernes Revision indtil ikrafttrædelsen

Det fremgår af kommissoriet, at udvalget – såfremt overgangsbestemmelser for Kommunernes Revision vurderes at være nødvendige – skal vurdere, om Kommunernes Revision i forbindelse med en overgangsordning helt eller delvist skal underkastes kvalitetskontrol fra Revisortilsynet eller et tilsvarende tilsyn.

I revisorloven er der fastsat regler om kvalitetskontrol og revisortilsyn. Kvalitetskontrollen omfatter udførelsen af og uafhængighed i forbindelse med revisors erklæringsopgaver, jf. revisorlovens § 14, stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har fastsat nærmere regler for den kvalitetskontrol, der skal gennemføres, samt for

gennemførelsen af kontrollen. Reglerne om kvalitetskontrol og Revisortilsyn må anses for ét samlet regelsæt, idet Revisortilsynet på baggrund af kvalitetskontrol-lanternes erklæring til Revisortilsynet tager stilling til, hvilken reaktion resultatet af kontrollen giver anledning til, jf. bilag A.3.7.2. Revisortilsynets virksomhed baserer sig således på kvalitetskontrollen. Revisorlovens regler om kvalitetskontrol og revisortilsyn suppleres af regler om Disciplinærnævn., jf. bilag A.3.7.3.

Revisorlovens regler omfatter kommunale revisorer i det omfang, den kommunale revisor er en statsautoriseret eller registreret revisor, jf. kapitel 3.3.1. Kommunernes Revision er således ikke omfattet af revisorlovens regler om bl.a. kvalitetskontrol og revisortilsyn.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har oplyst, at revisorlovens regler om kvalitetskontrol, Revisortilsyn og Disciplinærnævn ikke vil kunne anvendes umiddelbart for Kommunernes Revision. Baggrunden herfor er bl.a., at Revisortilsynet og Disciplinærnævnet er etableret til at føre kontrol med revisorlovens krav til den revision og de erklæringsopgaver, statsautoriserede eller registrerede revisorer udfører i medfør af revisorloven, herunder revisorlovens regelsæt om uafhængighed, der i vidt omfang er baseret på regelsættet i det gældende og det nye 8. selskabsdirektiv, EF-henstillingen om revisorers uafhængighed og de retningslinjer for god revisions-skik, som gælder for statsautoriserede og registrerede revisorer. Revisortilsynet kan om fornødent indhente udtalelse fra den relevante revisorforening (Foreningen af Statsautoriserede Revisorer eller Foreningen Registrerede Revisorer). Revisortilsynets og Disciplinærnævnets virksomhed omfatter derfor alene de ydelser, der ligger inden for revisorlovens område, dvs. revisors revisions- og erklæringsydelser, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, jf. bilag A.3.7.2. og A.3.7.3, og omfatter dermed alene statsautoriserede eller registrerede revisorer, idet de ydelser, der ligger inden for revisorlovens område, alene må udføres af revisorer i statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 2, stk. 2. Såvel Revisortilsynet som Disciplinærnævnet består således bl.a. af medlemmer, der er statsautoriserede og registrerede revisorer, og Disciplinærnævnet er oprettet af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) og Foreningen Registrerede Revisorer (FRR). Revisortilsynets og Disciplinærnævnets virksomhed finansieres endvidere af gebyrer, der opkræves af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i henhold til revisorlovens § 29 fra alle beskikkede statsautoriserede og registrerede revisorer, der er tilknyttet en revisionsvirksomhed i revisorlovens forstand.

Udvalget har således ikke fundet grundlag for at anbefale, at der før ikrafttrædelsen af de ændrede krav til den kommunale revision, jf. kapitel 3.4.6, stilles krav om, at Kommunernes Revision skal underkastes kvalitetskontrol fra Revisortilsynet.

Udvalget har derimod overvejet, om der før ikrafttrædelsen af de ændrede krav til den kommunale revision, jf. kapitel 3.4.4.2, skal stilles krav om, at Kommunernes Revision skal underkastes kvalitetskontrol fra en tilsynsmyndighed svarende til Revisortilsynet.

Revisorlovens regler om kvalitetskontrol og Revisortilsyn omfatter som nævnt tilsyn med *udførelsen* af revisionsopgaven og revisors *uafhængighed* i forbindelse med varetagelsen af opgaven.

Udvalget har i forbindelse med overvejelserne om behovet for at underkaste Kommunernes Revision kvalitetskontrol i (en del af) ikrafttrædelsesperioden lagt til grund, at de regler om revisionens uafhængighed, der vil gælde for Kommunernes Revision i ikrafttrædelsesperioden, er de gældende regler i den kommunale styrelseslov om revisionens uafhængighed. De kommunale tilsynsmyndigheder fører således – også i denne periode – tilsyn med overholdelsen af reglerne om den kommunale revisions uafhængighed, jf. bilag A.1.3. Der er således efter udvalgets opfattelse ikke med hensyn til revisionens overholdelse af de – indtil ikrafttrædelsen – gældende regler om den kommunale revisions *uafhængighed* behov for, at Kommunernes Revision underkastes et tilsyn svarende til Revisortilsynets tilsyn med statsautoriserede eller registrerede revisorer.

Den kommunale styrelseslov indeholder regler om den kommunale revisions opgaver, jf. bilag A.4. De kommunale tilsynsmyndigheders tilsyn omfatter dog ikke efter de gældende regler tilsyn med den kommunale revisors virksomhed, jf. bilag A.1.3. Udvalget har således forudsat, at der – såfremt et tilsyn svarende til Revisortilsynet i (en del af) ikrafttrædelsesperioden skal føre tilsyn med Kommunernes Revisions *udførelse* af revisionsopgaven – vil være behov for, at der udstedes nærmere regler for den kommunale revisions udførelse af den kommunale revisionsopgave.

Udvalget har således lagt til grund, at et krav om, at Kommunernes Revision i perioden indtil ikrafttrædelsen skal underkastes kvalitetskontrol, vil forudsætte et omfattende regelsæt vedrørende etableringen af et tilsyn, herunder sammensætnin-

gen, tilsynets virksomhed samt nærmere regler for den kommunale revisions udførelse af den kommunale revisionsopgave.

Udvalget har på baggrund af ikrafttrædelsesperiodens begrænsede varighed sammenholdt med det omfattende regelsæt, som et tilsyn vil forudsætte, ikke fundet behov for at anbefale etableringen af et regelsæt om, at Kommunernes Revision i perioden indtil ikrafttrædelsen af et krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, skal underkastes kvalitetskontrol fra en tilsynsmyndighed svarende til Revisortilsynet. Udvalget har i den forbindelse endvidere lagt vægt på, at Kommunernes Revision ikke gives adgang til at revidere lovpligtige virksomheder i ikrafttrædelsesperioden, jf. kapitel 3.4.7.

Udvalget har derimod noteret sig, at KL og Kommunernes Revision har tilkendegivet over for udvalget, at KR A/S vil være indstillet på med virkning for regnskabsåret 2007 at underkaste sig en frivillig faglig kvalitetskontrol af samme karakter som den, der gælder for statsautoriserede og registrerede revisorer. Kvalitetskontrollen foretages af en af de kvalitetskontrollanter, som er godkendt af Revisortilsynet efter de gældende regler, og resultatet af kontrollen offentliggøres senest foråret 2009, jf. kapitel 3.4.6.

Kapitel 4 Udkast til forslag til lovbestemmelser som opfølgning på Revisionsudvalgets anbefalinger

§ 1

I lov om kommunernes styrelse, jf. lovbekendtgørelse nr. 1060 af 24. oktober 2006, foretages følgende ændringer:

1. § 42, *stk. 1*, affattes således:

”Enhver kommune skal lade sine regnskaber revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor. Kommunens revision skal være sagkyndig og uafhængig. Kommunalbestyrelsen antager kommunens revision, der skal godkendes af vedkommende statsforvaltning, jf. § 47. Godkendelsen kan altid tilbagekaldes. Kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisionen kræver samtykke fra vedkommende statsforvaltning, jf. § 47.”

2. I § 42, *stk. 4*, indsættes som 3. *pkt.*:

”Revisionen skal tilvejebringe og meddele kommunalbestyrelsen de oplysninger, kommunalbestyrelsen forlanger om forhold, der vedrører varetagelsen af revisionens hverv.”

3. I § 49, stk. 2, 1. pkt., og § 56, stk. 2, 1. pkt., indsættes efter "revisionens beretninger": "og om forhold, der vedrører varetagelsen af revisionens hverv."

§ 2

I lov om regioner og om nedlæggelse af amtskommunerne, Hovedstadens Udviklingsråd og Hovedstadens Sygehusfællesskab, jf. lov nr. 537 af 24. juni 2005 som ændret ved § 11 i lov nr. 382 af 3. maj 2006 og § 40 i lov nr. 499 af 7. juni 2006, foretages følgende ændring:

1. § 28, stk. 1, affattes således:

"Enhver region skal lade sine regnskaber revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor. Regionens revision skal være sagkyndig og uafhængig. Regionsrådet antager regionens revision, der skal godkendes af vedkommende statsforvaltning, jf. § 30. Godkendelsen kan altid tilbagekaldes. Regionsrådets afskedigelse af revisionen kræver samtykke fra vedkommende statsforvaltning, jf. § 30."

§ 3

I lov nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer som ændret ved § 3 i lov nr. 364 af 19. maj 2004, § 3 i lov nr. 245 af 27. marts 2006 og § 29 i lov nr. 538 af 8. juni 2006 foretages følgende ændringer:

1. I § 10, stk. 2, 3. pkt., indsættes efter "statslige aktieselskaber,": "kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, regioner".

2. I § 19, stk. 5, indsættes som 3. pkt.:

"Er en klage over en revisors udførelse af opgaver i henhold til § 1, stk. 2, for en kommune eller et kommunalt fællesskab, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, henholdsvis en region indbragt af den pågældende kommunale henholdsvis regionale tilsynsmyndighed, skal Disciplinærnævnet behandle klagen."

§ 4

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2012.

Stk. 2. § 1, § 2, nr. 1, og § 3, nr. 1, finder anvendelse, uanset om revisionen er antaget før den 1. januar 2012, og uanset om det reviderede regnskab vedrører perioden før den 1. januar 2012.

Stk. 3. Tilbagekaldelse i henhold til § 1, nr. 1, og § 2, nr. 1, af en godkendelse af en kommunes henholdsvis en regions revision kan ske i forhold til en godkendelse meddelt før den 1. januar 2012.

Stk. 4. § 3, nr. 2, finder anvendelse på klager vedrørende en revisors udførelse af opgaver efter den 1. januar 2012.

§ 5

Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Bestemmelsens 1. pkt. fastsætter som noget nyt for at styrke den kommunale revisions sagkundskab og uafhængighed, at enhver kommune skal lade sine regnskaber revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Baggrunden for udvalgets anbefaling herom fremgår af kapitel 3.1. og 3.2. vedrørende udvalgets overvejelser om kravene til den kommunale revisions uafhængighed og sagkundskab.

Baggrunden for bestemmelsen er, at det er afgørende at sikre, at den kommunale revision har den fornødne regnskabs- og revisionsmæssige *sagkundskab* til at foretage revisionen af kommunens regnskaber, der udgør et væsentligt grundlag for tilsynsmyndighedernes tilsyn med kommunerne og for offentlighedens indsigt i anvendelsen af de kommunale midler.

Et krav om, at den kommunale revision skal varetages af statsautoriserede eller registrerede revisorer, vil være egnet til at sikre, at den kommunale revision besidder den fornødne regnskabs- og revisionsmæssige kompetence.

Der henvises nærmere til kapitel 3.2.2 og 3.2.3.

Det er endvidere af væsentlig betydning at sikre tilliden til, at kontrollen med den kommunale regnskabsafklæggelse er betryggende. En væsentlig forudsætning for, at der i offentligheden er en sådan tillid til revisionen, er, at der er en tilstrækkelig sikring af revisionens *uafhængighed*.

Med kravet om, at enhver kommune skal lade sine regnskaber revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor, sikres det, at revisorlovens krav om uafhængighed, herunder kravene til revisionsvirksomhedens ejerforhold og revisors vederlæggelse, også gælder for den kommunale revision. Disse regler er som udgangspunkt mere vidtgående og konkrete end de krav, der stilles efter almindelige kommunalretlige grundsætninger.

En konkretisering af kravene til den kommunale revisions uafhængighed svarende til revisorlovens krav om revisors uafhængighed vil medvirke til at højne sikkerheden for, at den kommunale revision konkret er uafhængig af kommunen. En konkretisering af kravene vil desuden medvirke til at styrke offentlighedens tillid til den kommunale revision og dermed til kontrollen med den kommunale regnskabsafleggelse. Indførelse af revisorlovens regler om revisorerers uafhængighed vil desuden sikre, at der fremover anvendes EU-konforme standarder for revisionens uafhængighed også for så vidt angår den kommunale revision.

Der henvises nærmere til kapitel 3.1.2 – 3.1.6.

Med indførelsen af et krav om, at enhver kommune skal lade sine regnskaber revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor, vil *kontrollen* med den kommunale revisions overholdelse af revisorlovgivningens krav til revisors sagkundskab og uafhængighed endvidere blive skærpet. Revisorlovens regler om kvalitetskontrol, tilsyn, Disciplinærnævn m.v. til sikring af overholdelsen af revisorlovgivningens krav til revisors sagkundskab og uafhængighed, er mere vidtgående end den kommunale styrelseslovs regler, hvorefter der ikke er etableret et direkte kontrolsystem med den kommunale revisions udførelse af sine opgaver. Der henvises nærmere til bilag A.3.7.

Indførelse af et krav om, at enhver kommune skal lade sine regnskaber revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor, vil endvidere sikre, at der gælder de samme krav til revisionens uafhængighed og det samme kontrolsystem, uanset hvilken revision kommunalbestyrelsen vælger som kommunens revision. Dette gælder ikke i dag, hvor revisorlovgivningens – på en række punkter skærpede – krav til revisors uafhængighed og revisorlovgivningens kontrolsystem alene finder anvendelse, hvis kommunalbestyrelsen antager en statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed som kommunens revision.

Kravet om, at kommunen skal lade sine regnskaber revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor, forudsætter, at regnskabet skal revideres af en bestemt revisor, der skal være ansvarlig og underskrive de fornødne revisionserklæringer. Kravet knytter sig alene til den underskriftsberettigede revisor og ikke til de øvrige personer, hvis fagkundskaber revisor kan og efter omstændighederne skal anvende, jf. revisorlovens § 2.

Kravet gælder for "enhver kommune", dog ikke for Københavns Kommune, hvis særlige organisation af sin revision opretholdes i den kommunale styrelseslovs § 42 a. Kravet gælder også for kommunale fællesskaber, jf. den kommunale styrelseslovs § 60, med mindre spørgsmålet herom måtte være særskilt reguleret i aftalen. Baggrunden herfor er, at det antages at være udgangspunktet, at den kommunale styrelseslovs regler finder anvendelse ved reguleringen af de interne forhold i et samarbejde omfattet af den kommunale styrelseslovs § 60, hvis der ved samarbejdet er etableret et selvstændigt styrelsesorgan, og spørgsmålet ikke er reguleret i aftalen. Der vil ikke med tilsynsmyndighedens godkendelse kunne fastsættes bestemmelser i vedtægterne for et kommunalt fællesskab, hvorved kravet om, at fællesskabet skal lade sine regnskaber revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor, fraviges.

At den revisor, der reviderer kommunens regnskaber, skal være statsautoriseret eller registreret, indebærer, at den pågældende skal være beskikket, og at beskikelsen ikke må være frataget den pågældende eller i øvrigt ophørt, jf. bilag A.3.7.1. Kommunalbestyrelsen har pligt til at påse, at den revisor, der reviderer kommunens regnskaber, opfylder dette krav. Kravet gælder for hele den periode, hvor den revisionsvirksomhed, en revisor virker i, er antaget af kommunalbestyrelsen som kommunens revision og skal derfor løbende sikres overholdt af kommunalbestyrelsen. En revisor, der efter at være antaget af kommunalbestyrelsen mister sin beskikkelse, må således ikke fortsætte med at revidere kommunens regnskaber. Har den revisionsvirksomhed, kommunalbestyrelsen har antaget, ikke andre statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer, har kommunalbestyrelsen således pligt til at afskedige revisionen, medmindre revisionen selv vælger at fratræde.

Kravet indebærer endvidere, at den revisor, der reviderer kommunens regnskaber, kun må virke som revisor, hvis dette er i overensstemmelse med revisorlovgivningen. Revisor må således efter revisorlovens § 2, stk. 2, 1. pkt., kun udføre sine revisions- og erklæringsopgaver i en statsautoriseret henholdsvis registreret revisionsvirksomhed, der opfylder betingelserne i revisorlovens § 12 for, i hvilke virksomhedsformer en revisionsvirksomhed kan drives. Det er efter bestemmelsen udgangspunktet, at majoriteten af en revisionsvirksomhed skal ejes af statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer, ligesom statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer skal have majoriteten af stemmerettighederne i virksomheden. Tilsvarende gælder, at flertallet af bestyrelsesmedlemmerne eller, hvis selskabet er uden bestyrelse, af direktionsmedlemmerne skal være statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer. Der henvises herved nærmere til bilag A.3.2.2. Kravet

om, at den revisor, der reviderer kommunens regnskaber, skal være statsautoriseret eller registreret, indebærer således, at den revision, kommunalbestyrelsen vælger at antage, er en statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed.

Revisorlovgivningen indeholder andre krav til revisors virke, som den revisor, der reviderer kommunens regnskaber, må overholde. Revisor må ikke udføre revisions- og erklæringsopgaver, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed, jf. nærmere revisorlovens § 11. Der henvises herved til bilag A.3.2.1. Videre skal revisor overholde reglerne i revisorlovens § 13, der regulerer, hvor stort et vederlag revisor må kræve for udførelsen af revisionen samt hvor stor en andel af sin omsætning revisor må have fra én kunde (max 20 %). Der henvises herved til bilag A.3.2.4. Endelig skal revisor overholde revisorlovens krav til den faglige kvalitet af revisors arbejde, jf. herved revisorlovens § 2, stk. 2, 2. pkt., hvorefter revisorer skal udføre revisions- og erklæringsopgaverne med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik. Der henvises herved til bilag A.3.6.

Der stilles ikke med lovforslaget yderligere nye krav til revisor. Der stilles således ikke yderligere uddannelsesmæssige krav til revisor, herunder et supplerende krav om, at revisor skal have en særlig uddannelse, der dokumenterer det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold, idet sådanne krav efter udvalgets opfattelse ikke skønnes hensigtsmæssige at indføre for den kommunale revision, jf. herved udvalgets overvejelser i kapitel 3.2.3. Udvalget har blandt andet lagt vægt på, at et supplerende krav om en særlig uddannelse for statsautoriserede eller registrerede revisorer, der varetager kommunal revision, vil kunne have skadelige konkurrencemæssige virkninger.

Lovforslaget opretholder det gældende krav til den kommunale revisions sagkundskab, som indebærer en forpligtelse for kommunalbestyrelsen til ved valget af revision at sikre, at revisionen skal have det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold, jf. herved 2. *pkt.* og nærmere nedenfor.

Lovforslaget er ikke til hinder for, at kommunalbestyrelsen, hvis dette er i overensstemmelse med lovgivningen i øvrigt, i forbindelse med sit valg af revision vil kunne anse en revisor, der er indehaver af en supplerende særlig uddannelse, kommu-

nalbestyrelsen har vurderet dokumenterer det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold, for at opfylde kravet om særligt kendskab hertil. Det er i den forbindelse en forudsætning, at de EF-retlige krav om ikke-diskrimination, gennemsigtighed, proportionalitet og ligebehandling er overholdt, samt at uddannelsesordningen er i overensstemmelse med konkurrenceloven.

Bestemmelsens 2. pkt. fastsætter, at kommunens revision skal være sagkyndig og uafhængig.

Bestemmelsen indebærer *for det første*, at det som noget nyt bliver en offentligretlig forpligtelse for kommunalbestyrelsen at påse, at den revision, kommunalbestyrelsen antager som kommunens revisor, jf. bestemmelsens 3. pkt., opfylder revisorlovens krav til sagkundskab og uafhængighed. De krav i revisorlovgivningen, revisor skal overholde i sit virke som revisor som følge af kravet om, at kommunens revisor skal være statsautoriseret eller registreret, jf. bestemmelsens 1. pkt., skal kommunalbestyrelsen således også sikre overholdt som led i sit valg af revision. Dette gælder kravene i revisorlovens § 2, stk. 2, til den faglige kvalitet af revisors arbejde samt reglerne i revisorlovens § 11 om revisors konkrete uafhængighed, § 12 om revisionsvirksomhedens ejerforhold samt § 13 om revisors vederlæggelse. Herudover skal kommunalbestyrelsen også ved sit valg af revision sikre overholdelsen af revisorlovens regler om intern rotation og skærpet konkret uafhængighed ved virksomheder af særlig offentlig interesse, der også foreslås at finde anvendelse for kommunal revision, jf. lovforslagets § 3, nr. 1. Kravet gælder for hele den periode, hvor revisionen er antaget af kommunalbestyrelsen som kommunens revisor, og skal derfor løbende sikres overholdt af kommunalbestyrelsen.

Den centrale rolle, revisionen har i kommunestyret til sikring af kommunalbestyrelsens indsigt i og kontrol med kommunens økonomiske forvaltning, gør det ønskeligt at fastslå, at der gælder en offentligretlig forpligtelse for kommunalbestyrelsen til at undlade at antage henholdsvis at afskedige den revision, der i sit virke ikke overholder revisorlovgivningens regler herom. Der henvises til kapitel 3.3.2.2. og 3.3.4.2.

Det tilføjes, at det alene er hensigten, at kommunalbestyrelsen skal undersøge de forhold vedrørende revisionen, herunder de trusler mod revisors uafhængighed og de forhold vedrørende revisionens sagkundskab, som de foreliggende oplysninger

måtte give kommunalbestyrelsen anledning til at reagere over for. Der henvises til kapitel 3.3.2.6. og 3.3.4.6.

Bestemmelsen indebærer *for det andet*, at de gældende kommunalretlige krav til den kommunale revisions sagkundskab og uafhængighed bibeholdes ved siden af kravet efter 1. pkt. om, at revisionen skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor.

At kravet om den kommunale revisions *sagkundskab*, der også fremgår af den gældende bestemmelse i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, fastholdes ved siden af revisorlovgivningens krav herom, har den selvstændige betydning, at kommunalbestyrelsen herved pålægges en forpligtelse til ved valget af revision at sikre, at revisionen har det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold. Der henvises til kapitel 3.2.4.

Kravet om, at revisionen skal have den fornødne sagkundskab, indebærer i overensstemmelse med, hvad der antages at gælde i dag, at revisionen skal have det kendskab til og de færdigheder vedrørende offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber. Revisionen skal herunder blandt andet have de fornødne færdigheder til at udføre revisionens opgaver efter den kommunale styrelseslovs § 42, dvs. såvel finansiel revision, herunder en juridisk-kritisk revision af, om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med lovgivningen, som løbende forvaltningsrevision. Den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, er, med undtagelse af de forskelle vedrørende omfanget og indholdet af forvaltningsrevisionen, der gør sig gældende ved revision af kommunale henholdsvis statslige regnskaber, identisk med rigsrevisorlovens § 3, jf. bekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997 af lov om revisionen af statens regnskaber m.v., og afspejler derfor samme standard for god offentlig revisionskik som denne bestemmelse. Revisionen skal endvidere have det fornødne kendskab til offentlig retlig lovgivning, der gælder såvel for kommuner som for andre myndigheder.

Revisionen skal herudover have det fornødne kendskab til de særlige forhold, der gælder for revision af kommunale regnskaber, herunder eksempelvis til kommunale styrelsesforhold, samspillet mellem revisor og de øvrige kommunale organer og til kommunernes budget- og regnskabssystem samt et kendskab til de regler, der gælder for statens refusion af visse af kommunernes udgifter, typisk på det sociale

område, og eventuelle særlige regler for revisionen af kommunens regnskaber i den forbindelse.

Der stilles således efter de gældende regler krav om, at revisionen skal have det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold. Der henvises til bilag A.1.2.

Efter udvalgets opfattelse bør kravene til den kommunale revisions sagkundskab bibeholdes, eftersom revision af kommunale regnskaber forudsætter både generelle regnskabs- og revisionsmæssige kompetencer og et særligt kendskab til kommunale forhold. Der henvises til kapitel 3.2.

Der sker med bestemmelsen i 2. pkt. tillige en udtrykkelig lovfæstelse af *uafhængighedskravet*. Den gældende kommunalretlige grundsætning herom er i dag afspejlet i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 6, hvorefter revisionen ikke må deltage eller tage medansvar for beslutninger, hvorved revisionens stilling som uafhængig revision vil kunne bringes i fare.

At kravet om den kommunale revisions uafhængighed fastholdes ved siden af revisorlovgivningens krav herom, har den selvstændige betydning, at kommunalbestyrelsen ligesom i dag som udgangspunkt ikke vil kunne antage den kommunale revision for et enkelt eller to regnskabsår. Efter Indenrigs- og Sundhedsministeriets praksis vil antagelse af revisionen for et enkelt eller to regnskabsår som udgangspunkt ikke sikre revisionen en tilstrækkelig uafhængig stilling i forhold til kommunalbestyrelsen. Kravet om uafhængighed indebærer, at den kommunale revision kan antages enten for en tidsbegrænset periode, der er længere end to år, eller for en ubestemt periode. Baggrunden herfor er risikoen for, at den kommunale revision vil være tilbageholdende med at afgive kritiske bemærkninger, såfremt kommunalbestyrelsen kort tid efter revisionens afgivelse af bemærkninger på ny skal tage stilling til antagelse af den kommunale revision. Efter udvalgets opfattelse bør dette krav videreføres for den kommunale revision. Der henvises til bilag A.1.1. og kapitel 3.1., herunder kapitel 3.1.7.

De kommunalretlige krav om sagkundskab og uafhængighed knyttes med bestemmelsen til kommunens revision som sådan og ikke til den underskriftsberettigede revisor. Dette er i overensstemmelse med den hidtidige retstilstand. Kravene gælder for hele den periode, hvor en revisionsvirksomhed er antaget af kommunal-

bestyrelsen som kommunens revision, og skal derfor løbende sikres overholdt af kommunalbestyrelsen.

Bestemmelsens 3. pkt. fastsætter, at kommunalbestyrelsen antager kommunens revision, der skal godkendes af vedkommende statsforvaltning.

At det er kommunalbestyrelsen, som antager en sagkyndig revision, gælder allerede i dag, jf. § 5, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 392 af 2. maj 2006 om kommunernes budget- og regnskabsvæsen, revision m.v., men dette fastsættes nu i selve loven. Kommunalbestyrelsen kan ikke delegere afgørelsen om at antage revisionen til et udvalg eller til den kommunale forvaltning. Med bestemmelsen fastslås i overensstemmelse med gældende ret, at kommunalbestyrelsen antager revisionen, dvs. en revisionsvirksomhed, og ikke nødvendigvis den revisor, revisionsvirksomheden udvælger til at varetage revisionsopgaven. Derimod skal regnskabet revideres af en bestemt revisor, jf. 1. pkt.

Kravet om tilsynsmyndighedens godkendelse af antagelsen af revisionen følger af den gældende bestemmelse i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1. Det er dog i bestemmelsen præciseret, at godkendelsen af kommunalbestyrelsens antagelse af kommunens revision skal ske af "vedkommende statsforvaltning", dvs. fra og med den 1. januar 2007 af statsforvaltningen i den region, hvori kommunen henholdsvis det kommunale fællesskabs hjemstedskommune er beliggende, jf. den pr. 1. januar 2007 gældende bestemmelse i den kommunale styrelseslovs § 47, stk. 1 og 2, jf. § 9 i lov nr. 542 af 24. juni 2005 om regional statsforvaltning. Statsforvaltningens nægtelse af godkendelse vil af vedkommende kommunalbestyrelse kunne indbringes for Indenrigs- og Sundhedsministeriet som øverste tilsynsmyndighed, der vil kunne stadfæste, ophæve eller ændre statsamtmandens afgørelse samt pålægge statsamtmanden at tage sagen op til ny behandling, jf. den kommunale styrelseslovs § 52, stk. 2 og 4.

Bestemmelsen om statsforvaltningens godkendelse af antagelsen af revisionen indebærer, at der som et supplement til revisorlovens kontrolsystem skal ske en offentligretlig kontrol gennem de kommunale tilsynsmyndigheder af lovgivningens krav til kommunalbestyrelsens valg af revision.

Efter udvalgets opfattelse gør den centrale rolle, revisionen har i kommunestyret til sikring af kommunalbestyrelsens indsigt i og kontrol med kommunens økonomiske forvaltning, det ønskeligt med en offentligretlig kontrol med, om kommunalbestyrel-

sen overholder sin offentligretlige forpligtelse for kommunalbestyrelsen til at undlade at antage henholdsvis at afskedige en revision, som i sit virke ikke overholder revisorlovgivningens regler, herunder reglerne om revisors uafhængighed og sagkundskab. Der henvises til kapitel 3.3.2.2. og 3.3.4.2. Endvidere bør kravet om de kommunale tilsynsmyndigheders forudgående godkendelse af den kommunale revision opretholdes og ikke afløses af det almindelige efterfølgende tilsyn med lovligheden af kommunalbestyrelsens dispositioner, da en forudgående godkendelse efter en samlet vurdering vil være bedre egnet til kontrol af kommunalbestyrelsens valg af revision. Der henvises til kapitel 3.3.2.6., 3.3.3.3., 3.3.4.6., 3.3.5.3. og 3.3.6.3.

Ved godkendelsen af en af kommunalbestyrelsen antaget revision skal tilsynsmyndigheden således påse, at den revision, kommunalbestyrelsen har valgt at antage, opfylder lovgivningens krav hertil, dvs. blandt andet de krav, kommunalbestyrelsen skal påse i medfør af 1. og 2. pkt. Tilsynsmyndigheden skal således påse, om den revision, kommunalbestyrelsen har valgt at antage, er en statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed, jf. bestemmelsens 1. pkt., om kommunalbestyrelsen har valgt samme revision til at omfatte alle regnskabsområder, der henhører under kommunalbestyrelsen, jf. den gældende bestemmelse i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, 1. pkt., om den pågældende revision har det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold og dermed overholder den kommunalretlige grundsætning om den kommunale revisions sagkundskab, jf. nu bestemmelsens 2. pkt., og om kommunalbestyrelsen har antaget revisionen for en længere periode end to regnskabsår og dermed overholder den kommunalretlige grundsætning om den kommunale revisions uafhængighed, jf. nu bestemmelsens 2. pkt. Tilsynsmyndigheden skal endvidere påse, om kommunalbestyrelsen har antaget revisionen på en lovlig måde, f.eks. om kommunalbestyrelsens valg af revision er sket ud fra saglige hensyn. Krav i lovgivningen, som påses af andre tilsyns- og kontrolorganer, skal dog ikke påses af tilsynsmyndigheden. Tilsynsmyndigheden skal således ikke påse, om kommunalbestyrelsen har overholdt de EF-retlige udbudsregler, idet enhver, der har retlig interesse heri, kan klage til Klagenævnet for Udbud over overtrædelsen af fællesskabsretten vedrørende indgåelse af offentlige kontrakter, jf. § 1, stk. 1, nr. 1, og § 4, stk. 1, nr. 1, i lov om klagenævnet for udbud (lov nr. 415 af 31. maj 2000 med senere ændringer).

Tilsynsmyndigheden skal desuden som et supplement til revisorlovens kontrolsystem påse, om den af kommunalbestyrelsen antagne revision overholder revisorlo-

vens krav til revisors uafhængighed, herunder revisorlovens regler om intern rotation og skærpet konkret uafhængighed ved virksomheder af særlig offentlig interesse, der også foreslås at finde anvendelse for kommunal revision, jf. lovforslagets

§ 3, nr. 1, og til den faglige kvalitet af revisors arbejde, jf. bestemmelsens 2. pkt.

Tilsynsmyndigheden påser endvidere, om kommunalbestyrelsens antagelse af revision ud fra de saglige hensyn, som tilsynet kan varetage ved tilsynets godkendelsesbeføjelse, bør godkendes. Det tilsyn, som tilsynsmyndigheden udøver i forbindelse med sin stillingtagen, er således ikke begrænset til et legalitetstilsyn, men indebærer også i det nævnte omfang et hensigtsmæssighedstilsyn.

Tilsynsmyndigheden vil således kunne nægte at godkende antagelsen af revisionen med den begrundelse, at revisor i en tidligere periode ikke har opfyldt kravene til uafhængighed eller sagkundskab. Tilsynets afgørelse heraf må ske ud fra en vurdering af forholdenes grovhed og antal og en vurdering af, hvor hurtigt truslen mod uafhængigheden eller de forhold, der gjorde, at revisor ikke var uafhængig eller sagkyndig, var blevet fjernet. Der henvises herved til kapitel 3.3.2.6. og 3.3.4.6.

Det tilføjes, at det alene er hensigten, at den kommunale tilsynsmyndighed ved sin stillingtagen til, om den af kommunalbestyrelsen antagne revision skal godkendes, skal undersøge de forhold ved kommunalbestyrelsens valg af revision, herunder de trusler mod revisors uafhængighed og de forhold vedrørende revisionens sagkundskab, som de foreliggende oplysninger måtte give tilsynsmyndigheden anledning til at reagere over for. Der henvises til kapitel 3.3.2.6. og 3.3.4.6.

Tilsynsmyndigheden vil kunne knytte vilkår til afgørelsen om godkendelse af den kommunale revision.

Med bestemmelsens 4. pkt. præciseres, at tilsynsmyndighedens godkendelse af antagelsen af revisionen altid kan tilbagekaldes. Dette gælder, hvad enten godkendelsen er meddelt af vedkommende statsforvaltning eller af indenrigs- og sundhedsministeren, jf. bemærkningerne til 3. pkt. Tilbagekaldelse af godkendelse foretages i givet fald af vedkommende statsforvaltning, jf. den kommunale styrelseslovs § 47, og kan af vedkommende kommunalbestyrelse indbringes for Indenrigs- og Sundhedsministeriet som øverste tilsynsmyndighed, jf. den kommunale styrelseslovs § 52.

Efter gældende ret kan tilbagekaldelse af tilsynets godkendelse ske efter de almindelige regler, der gælder for tilbagekaldelse af begunstigende forvaltningsakter, og som indebærer, at der skal ske en afvejning af de modstående hensyn, der taler henholdsvis for og imod en tilbagekaldelse, dvs. på den ene side af hensynet til adressaten og dennes forventning om den fortsatte gyldighed af den godkendelse, vedkommende har indrettet sig på, og på den anden side de offentligtretlige hensyn, der begrunder ønsket om at tilbagekalde godkendelsen, herunder hensynet til at sikre, at kommunens revision fortsat opfylder lovgivningens krav hertil. Ved afvejningen lægges efter gældende ret blandt andet vægt på, om det faktiske forhold, der begrunder tilbagekaldelsen, forelå ved godkendelsens meddelelse, samt om tilbagekaldelsen er begrundet i, at revisionen ikke overholder lovgivningen, eller i en hensigtsmæssighedsbetragtning.

Bestemmelsen indebærer en lovfæstelse af retten til at tilbagekalde den begunstigende forvaltningsakt, der ligger i godkendelsen af kommunens revision. Ved lovfæstelsen præciseres, at tilbagekaldelse af tilsynets godkendelse uanset de modstående hensyn til adressaten og dennes forventning om godkendelsens fortsatte gyldighed altid vil kunne ske ud fra de offentligtretlige hensyn, der begrunder ønsket om at tilbagekalde godkendelsen. Med lovfæstelsen sikres således en ret til at tilbagekalde også i tilfælde, hvor det faktiske forhold, der begrunder tilbagekaldelsen, forelå ved godkendelsens meddelelse, eller hvor tilbagekaldelsen er begrundet i en hensigtsmæssighedsbetragtning. Med bestemmelsen tillægges således det offentligtretlige hensyn til at sikre, at den kommunale revision fortsat opfylder lovgivningens krav til sagkundskab og uafhængighed og de hensyn, tilsynet sagligt kan varetage ved godkendelsen, således afgørende vægt ved vurderingen af, om der skal ske tilbagekaldelse.

Det kommunale tilsyn vil kunne tilbagekalde en godkendelse af revisionen i tilfælde, hvor denne ikke opfylder lovgivningens krav, jf. herved det ovenfor anførte om de forhold, som påses af tilsynet ved godkendelsen af revisionen. Dette gælder uanset, om disse krav var opfyldt ved godkendelsen eller ikke. Tilbagekaldelse vil således kunne ske, hvis revisor efter godkendelsen eksempelvis mister sin beskikelse og revisionsvirksomheden ikke har andre statsautoriserede eller registrerede revisor til at revidere regnskabet, hvis revisor ikke længere virker i en revisionsvirksomhed, der opfylder revisorlovens krav, jf. revisorlovens § 12, hvis revisor bringer eller får bragt sin uafhængighed i fare, jf. revisorlovens § 11, eller hvis der opstår forhold, der indebærer, at revisor ikke opfylder revisorlovens krav til den faglige

kvalitet af revisors arbejde, jf. revisorlovens § 2, stk. 2, 2. pkt. Tilbagekaldelse vil endvidere kunne ske, hvis det efterfølgende viser sig, at revisor ikke var uafhængig som følge af trusler mod hans uafhængighed, der forelå ved godkendelsen, jf. revisorlovens § 11.

Bestemmelsen indebærer endvidere, at det kommunale tilsyn efter en konkret vurdering vil kunne tilbagekalde en godkendelse i den situation, hvor revisor tidligere i en periode ikke har været uafhængig eller sagkyndig. Tilsynets afgørelse heraf må ske ud fra en vurdering af forholdenes grovhed og antal og en vurdering af, hvor hurtigt truslen mod uafhængigheden eller de forhold, der gjorde, at revisor ikke var sagkyndig, var blevet fjernet. Vedrørende udvalgets overvejelser herom henvises til kapitel 3.3.2.6. og 6.3.4.6.

Det tilføjes, at det alene er hensigten, at den kommunale tilsynsmyndighed ved sin stillingtagen til, om godkendelsen af den af kommunalbestyrelsen antagne revision skal tilbagekaldes, skal undersøge de forhold, som de foreliggende oplysninger måtte give tilsynsmyndigheden anledning til at reagere over for.

Bestemmelsens 5. pkt. fastsætter, at kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisionen kræver vedkommende statsforvaltnings samtykke.

Kravet om tilsynsmyndighedens samtykke til afskedigelsen af revisionen følger af den gældende bestemmelse i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1. Det er dog i bestemmelsen præciseret, at godkendelsen af kommunalbestyrelsens antagelse af kommunens revision skal ske af "vedkommende statsforvaltning", jf. bemærkningerne til bestemmelsens 3. pkt. Nægtelse af samtykke kan af vedkommende kommunalbestyrelse indbringes for Indenrigs- og Sundhedsministeriet som øverste tilsynsmyndighed, jf. den kommunale styrelseslovs § 52.

Bestemmelsen om statsforvaltningens samtykke til afskedigelsen af revisionen indebærer, at der som et supplement til revisorlovens kontrolsystem skal ske en offentligretlig kontrol gennem de kommunale tilsynsmyndigheder af lovligheden af kommunalbestyrelsens afskedigelse af den kommunale revisor.

Efter udvalgets opfattelse må den offentligretlige interesse i at sikre, at kommunalbestyrelsen overholder reglerne for offentlige myndigheders afskedigelse af revision, herunder grundsætningen om saglighed, begrunde, at kommunalbestyrelsens overholdelse af disse regler er omfattet af det kommunale tilsyn, jf. kapitel 3.3.8.2.,

ligesom et krav om tilsynsmyndighedens forudgående samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisionen efter udvalgets opfattelse vil være bedst egnet til at sikre den kommunale revisions uafhængige stilling over for kommunalbestyrelsen, således at tilsynsmyndighedens samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisionen bibeholdes og ikke afløses af det almindelige efterfølgende tilsyn med lovligheden af kommunalbestyrelsens dispositioner, jf. kapitel 3.3.8.4.

I forbindelse med tilsynsmyndighedens stillingtagen til godkendelse af afskedigelse af revisionen skal tilsynsmyndigheden påse, at der ikke med afskedigelsen er forfulgt formål, der må anses for usaglige eller uvedkommende i forhold til den revisionsfaglige indsats, der udføres eller er udført af den kommunale revision, og påse, at afskedigelse ikke i øvrigt er i strid med lovgivning, der særligt gælder for offentlige myndigheder. Navnlig hvis kommunalbestyrelsens beslutning om afskedigelse af revisionen er truffet inden for kortere tid efter ansættelsen af revisionen, vil tilsynsmyndigheden have anledning til at undersøge, om afskedigelsen er usaglig. Det falder uden for tilsynsmyndighedens kompetence at vurdere, hvorvidt afskedigelsen af den kommunale revision er sket i overensstemmelse med den indgående aftale og den formueretlige lovgivning.

Tilsynsmyndigheden kan, selv om det ikke kan påvises, at afskedigelsen er i strid med lovgivningen, nægte samtykke til afskedigelsen ud fra en hensigtsmæssighedsbetragtning. Tilsynsmyndigheden påser således, om kommunalbestyrelsens afskedigelse ud fra de saglige hensyn, som tilsynet kan varetage ved tilsynets godkendelsesbeføjelse, bør godkendes. Det tilsyn, som tilsynsmyndigheden udøver i forbindelse med sin stillingtagen, er således ikke begrænset til et legalitetstilsyn, men indebærer også i det beskrevne omfang et hensigtsmæssighedstilsyn.

Kravet om tilsynsmyndighedens samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af den kommunale revision skal således sikre, at den kommunale revision ikke afskediges på baggrund af den kritik, som revisionen har fremsat over for kommunen i revisionsberetningen.

Det tilføjes, at det alene er hensigten, at den kommunale tilsynsmyndighed ved sin stillingtagen til, om tilsynsmyndigheden skal give samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisionen, skal undersøge de forhold, som de foreliggende oplysninger måtte give tilsynsmyndigheden anledning til at reagere over for.

Til nr. 2

Ved bestemmelsen præciseres, at revisionen skal tilvejebringe og meddele kommunalbestyrelsen de oplysninger, kommunalbestyrelsen forlanger om forhold, der vedrører varetagelsen af revisionens hverv.

Bestemmelsen sikrer, at kommunalbestyrelsen kan indhente oplysninger fra revisionen om de faktiske forhold, der vedrører revisionens varetagelse af hvervet, til kommunalbestyrelsens eget brug. Kommunalbestyrelsen kan bl.a. have behov herfor i forbindelse med kommunalbestyrelsens varetagelse af sin offentligretlige forpligtelse til løbende at sikre sig, at den valgte revision er sagkyndig og uafhængig, jf. lovforslagets § 1, nr. 1 (forslaget til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, 2. pkt.), og til brug for kommunalbestyrelsens eventuelle overvejelser om afskedigelse af revisionen.

Bestemmelsen sikrer endvidere, at kommunalbestyrelsen kan efterkomme et eventuelt pålæg fra de kommunale tilsynsmyndigheder om at tilvejebringe bemærkninger fra revisionen om forhold, der vedrører varetagelsen af revisionens hverv, jf. lovforslagets § 1, nr. 3.

Den pligt, revisor efter bestemmelsen har til at tilvejebringe og meddele oplysninger, vedrører "forhold, der vedrører varetagelsen af revisionens hverv". Den oplysningspligt, som bestemmelsen pålægger revisionen, vil af kommunalbestyrelsen blandt andet kunne benyttes til at bede revisionen give oplysning om forhold, der vedrører spørgsmålet om, hvorvidt den revisor, der reviderer kommunens regnskaber, opfylder revisorlovens krav til revisors uafhængighed. Vedrørende udvalgets overvejelser herom henvises til kapitel 3.3.2.3.

Oplysningspligten vil endvidere blandt andet kunne benyttes til at bede revisionen give oplysning om forhold, der vedrører revisionens sagkundskab og den faglige kvalitet af revisionens arbejde. En bedømmelse af den kommunale revisions sagkundskab vil kunne ske på grundlag af den årsberetning, revisionen afgiver om revisionen af kommunens årsregnskab, og de beretninger, revisionen afgiver i årets løb (delberetninger), jf. den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 4. En bedømmelse af revisionens sagkundskab vil dog vanskeligt kunne ske, uden at revisionen bidrager med oplysninger om den sagsbehandling, der er foregået i revisionsvirksomheden forud for afgivelsen af årsberetning eller delberetning. Et væsentligt punkt kan være, hvilke kompetencer den revisor, der reviderer kommunens regn-

skaber, har inddraget i revisionsopgaven enten i revisionsvirksomheden eller hos andre. Om udvalgets overvejelser vedrørende indhentelse af oplysninger om revisionens sagkundskab henvises til kapitel 3.3.4.3.

Oplysningspligten vil desuden blandt andet kunne benyttes til at bede en fratrædende revisionsvirksomhed om at give sin vurdering af grundene til kommunalbestyrelsens afgørelse om afskedigelse. Oplysninger herom må forventes alene at blive indhentet af kommunalbestyrelsen efter et pålæg herom fra tilsynsmyndigheden, jf. lovforslagets § 1, nr. 3. Det vil således kunne være relevant for tilsynsmyndigheden at kunne få den fratrædende revisionsvirksomheds vurdering af grundene til afskedigelsen, herunder om dette efter revisionens opfattelse har sammenhæng med tidligere fremsatte bemærkninger til regnskabet. Om udvalgets overvejelser vedrørende indhentelse af oplysninger om grundene til kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisionen henvises til kapitel 3.3.8.3.

Kommunalbestyrelsens anmodning om oplysninger og udtalelser, der vedrører varetagelsen af revisionens hverv, skal være saglig. Anmodningen kan således eksempelvis ske som led i kommunalbestyrelsens varetagelse af sin offentligretlige forpligtelse til at sikre sig revisionens sagkundskab og uafhængighed, jf. § 1, nr. 1 (forslaget til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, 2. pkt.), eller til at efterkomme et pålæg fra tilsynsmyndigheden om at tilvejebringe revisionens bemærkninger om forhold, der vedrører varetagelsen af revisionens hverv, jf. § 1, nr. 3, eller som led i en saglig interesse i at overveje afskedigelse af revisionen.

Oplysningspligten efter bestemmelsen påhviler "revisionen", dvs. den revision, kommunalbestyrelsen har antaget til at revidere kommunens regnskab, jf. lovforslagets § 1, nr. 1 (forslaget til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, 1. pkt.). Oplysningspligten påhviler også revisionen efter dennes fratræden og omfatter som nævnt ovenfor også revisionens vurdering af grundene til kommunalbestyrelsens afgørelse om afskedigelse af revisionen. Som led i sin opfyldelse af oplysningspligten kan det være nødvendigt for vedkommende revisionsvirksomhed at indhente en erklæring fra den revisor, som har underskrevet eller agter at underskrive revisionens erklæring vedrørende kommunens regnskaber.

Bestemmelsen forpligter ikke revisionen til at meddele oplysningerne i en bestemt form. Oplysningerne om revisors uafhængighed, sagkundskab eller fratrædelsesgrund vil kunne gives i form af en erklæring, ved fremsendelse af relevante dokumenter eller ved en vurdering fra revisors side af, om de konkrete forhold, der

spørger til, påvirker revisors uafhængighed. Bestemmelsen indebærer således ikke en forpligtelse for revisionen til at udlevere dokumenter, herunder interne arbejdsdokumenter. Revisionen kan imidlertid være forpligtet til at give oplysning om indholdet af dokumenter, hvis indholdet belyser de spørgsmål, kommunalbestyrelsen har anmodet revisionen om oplysninger om.

Revisionen vil efter bestemmelsen også kunne være forpligtet til at meddele kommunalbestyrelsen oplysninger, som efter deres karakter i øvrigt ville være fortrolige efter straffelovens bestemmelser om tavshedspligt, som efter revisorlovens § 26 gælder tilsvarende for revisorer. Det gælder f.eks. oplysninger om ægteskab eller øvrige tætte familiemæssige bånd mellem personer i revisionsvirksomheden og personer, der udøver bestemmende indflydelse på, bestrider ledelsesmæssige opgaver for eller har ansvaret for økonomiske relationer hos kommunen. Det er en forudsætning, at der er tale om oplysninger, som kommunalbestyrelsen har en saglig interesse i at modtage som et nødvendigt led i kommunalbestyrelsens varetagelse af sin forpligtelse til at sikre sig revisionens sagkundskab og uafhængighed eller til at efterkomme et pålæg fra tilsynsmyndigheden om at tilvejebringe revisionens bemærkninger om forhold, der vedrører varetagelsen af revisionens hverv eller som led i saglige overvejelser om afskedigelse af revisionen. Det er således en forudsætning, at der er tale om oplysninger, som revisionen er forpligtet til at tilvejebringe eller meddele efter bestemmelsen. Oplysninger om f.eks. forretningshemmeligheder hos revisionsvirksomhedens andre kunder vil revisionen således ikke være forpligtet til at videregive.

Kommunalbestyrelsen vil kunne fastsætte en frist for revisionens meddelelse af de ønskede oplysninger. Det forudsættes, at kommunalbestyrelsen ved sin beslutning om, hvilken længde fristen skal have, tager hensyn til de ønskede oplysningers art og beskaffenhed.

Revisionens tilsidesættelse af oplysningspligten vil efter omstændighederne kunne være tilstrækkelig grund til, at kommunalbestyrelsen kan afskedige revisionen.

Til nr. 3

Bestemmelsen fastsætter som noget nyt for at styrke det kommunale tilsyns indsigt med revisionens forhold, at vedkommende statsforvaltning henholdsvis Indenrigs- og Sundhedsministeriet i særlige tilfælde kan pålægge kommunalbestyrelsen at tilvejebringe bemærkninger fra revisionen om forhold, der vedrører varetagelsen af

revisionens hverv. Om revisionens forpligtelse til at give kommunalbestyrelsen de nævnte oplysninger henvises til lovforslagets § 1, nr. 2.

Kommunalbestyrelsen skal efter den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1, tilvejebringe og meddele vedkommende statsforvaltning de oplysninger og udlevere de dokumenter, statsforvaltningen forlanger om forhold i kommunen. Den kommunale styrelseslovs § 56, stk. 1, indeholder en tilsvarende bestemmelse om kommunalbestyrelsens oplysningspligt over for Indenrigs- og Sundhedsministeriet. De kommunale tilsynsmyndigheder kan imidlertid ikke i medfør af den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1, og § 56, stk. 1, foreskrive, hvordan de af dem ønskede oplysninger tilvejebringes af kommunalbestyrelsen og fra hvem. Kommunalbestyrelsen vil således ikke i medfør af de nævnte bestemmelser være forpligtet til at indhente revisionens egen vurdering af sine forhold. Den foreslåede bestemmelse indebærer, at de kommunale tilsynsmyndigheder i særlige tilfælde vil kunne pålægge kommunalbestyrelsen at tilvejebringe oplysning fra kommunens revision om revisionens egen vurdering af sine forhold. Kommunalbestyrelsens egne bemærkninger hertil vil ikke være tilstrækkelige.

En sådan adgang kan være af betydning for det kommunale tilsyn, hvis hidtidig adgang til at godkende kommunalbestyrelsens valg af revision og meddele samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisionen foreslås opretholdt, jf. lovforslagets § 1, nr. 1 (forslaget til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, 3. og 5. pkt.). De kommunale tilsynsmyndigheder kan bl.a. have behov herfor i forbindelse med tilsynet med, om kommunalbestyrelsen varetager sin offentligtretlige forpligtelse til at løbende at sikre sig, at den valgte revision er sagkyndig og uafhængig, jf. lovforslagets § 1, nr. 1 (forslaget til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, 2. pkt.), og i forbindelse med tilsynet med, om kommunalbestyrelsen har forfulgt usaglige formål ved afskedigelse af revisionen.

De bemærkninger fra revisionen, kommunalbestyrelsen efter bestemmelsen har pligt til at tilvejebringe, vedrører "forhold, der vedrører varetagelsen af revisionens hverv". Bestemmelsen vil blandt andet kunne benyttes til at pålægge kommunalbestyrelsen at tilvejebringe oplysninger fra revisionen, om den revisor, der reviderer kommunens regnskaber, er uafhængig, om revisionens sagkundskab og den faglige kvalitet af revisionens arbejde samt oplysninger fra den fratrædende revision om grundene til dens fratræden. Der henvises nærmere til bemærkningerne til § 1, nr. 2, og om udvalgets overvejelser vedrørende bestemmelsen henvises til kapitel 3.3.2.3., 3.3.4.3. og 3.3.8.3.

De kommunale tilsynsmyndigheder vil kun "i særlige tilfælde" kunne pålægge kommunalbestyrelsen at tilvejebringe de nævnte bemærkninger fra revisionen. Tilsynsmyndighedens adgang hertil forudsættes alene at omfatte de tilfælde, hvor tilsynsmyndigheden på baggrund af de oplysninger, der foreligger, har behov for revisionens – og ikke blot kommunalbestyrelsens – bistand for at få afklaret de forhold, der påses af tilsynet.

Oplysningspligten efter bestemmelsen påhviler ligesom efter de gældende bestemmelser i den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 1 og 2, kommunalbestyrelsen og kan i det omfang, tilsynsmyndigheden ønsker, at oplysninger meddeles via kommunalbestyrelsen, ikke delegeres til et udvalg eller til den kommunale forvaltning.

Oplysningspligten efter bestemmelsen påhviler endvidere et kommunalt fællesskabs styrelsesorgan, jf. den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 2, 2. pkt., der henviser til § 49, stk. 2, 1. pkt., og kan ikke delegeres til andre.

De oplysninger, som kommunalbestyrelsen henholdsvis et kommunalt fællesskabs styrelsesorgan skal give efter bestemmelsen, vedrører "revisionen", dvs. den revision, kommunalbestyrelsen har antaget til at revidere kommunens regnskab. Oplysningerne vedrører også revisionen efter dens fratræden, jf. bemærkningerne til § 1, nr. 2.

Den kommunale tilsynsmyndighed vil kunne fastsætte en frist for revisionens meddelelse af de ønskede oplysninger, jf. den kommunale styrelseslovs § 49, stk. 3, henholdsvis § 56, stk. 3, der henviser til stk. 2. Det forudsættes, at tilsynsmyndigheden ved sin beslutning om, hvilken længde fristen skal have, tager hensyn til de ønskede oplysningers art og beskaffenhed.

Til § 2

Til nr. 1

Bestemmelsen fastsætter, at regionernes ligesom kommunernes regnskaber skal revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor, og at der for den regionale revision gælder de samme krav til revisionens sagkundskab og uafhængighed som for den kommunale revision, jf. lovforslagets § 1, nr. 1 (forslaget til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, 1. og 2. pkt.).

Bestemmelsen fastsætter endvidere, at der vedrørende antagelse, godkendelse, tilbagekaldelse af godkendelse og afskedigelse af den regionale revision, gælder de samme regler som for den kommunale revision, jf. lovforslagets § 1, nr. 1 (forslaget til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, 3. – 5. pkt.).

Det er statsforvaltningen i den pågældende region, jf. § 30 i lov nr. 537 af 24. juni 2005 om regioner og om nedlæggelse af amtskommunerne, Hovedstadens Udviklingsråd og Hovedstadens Sygehusfællesskab, der er tillagt beføjelsen til at godkende, tilbagekalde en godkendelse af regionsrådets valg af revision og til at meddele samtykke til afskedigelse af revisionen.

Der henvises således i det hele til bemærkningerne til § 1, nr. 1.

At de ved § 1, nr. 2 og 3, foreslåede ændringer finder tilsvarende anvendelse for den regionale revision og for regionerne, følger af henvisningerne i regionslovens §§ 29 og 31 til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 4, og §§ 49 og 56. For så vidt angår den regionale revisions oplysningspligt over for regionsrådet og vedkommende statsforvaltnings henholdsvis Indenrigs- og Sundhedsministeriets mulighed for i særlige tilfælde at pålægge regionsrådet at tilvejebringe bemærkninger fra revisionen om forhold, der vedrører varetagelsen af revisionens hverv henvises således til lovforslagets § 1, nr. 2 og 3, og bemærkningerne til disse bestemmelser.

Til § 3

Til nr. 1

Bestemmelsen fastsætter, at kommuner, kommunale fællesskaber, jf. den kommunale styrelseslovs § 60, og regioner er omfattet af de regler i revisorloven om intern rotation, jf. revisorlovens 10, stk. 2, som gælder ved revision af virksomheder af væsentlig offentlig interesse. Bestemmelsen har endvidere som konsekvens, at kommuner, kommunale fællesskaber og regioner er omfattet af revisorlovens regler i § 11, stk. 2, nr. 8, om skærpede krav til revisors konkrete uafhængighed ved revision af sådanne virksomheder, jf. henvisningen i § 11, stk. 2, nr. 8, til de i § 10, stk. 2, 3. pkt., nævnte virksomheder.

Bestemmelsen indebærer, at kravene til intern rotation og skærpet uafhængighed gælder for alle kommuner, kommunale fællesskaber og regioner uanset disses størrelse og uanset, at ingen af disse offentlige myndigheder er virksomheder af

væsentlig offentlig interesse i revisorlovens og det til grund for bestemmelsen liggende nye 8. selskabsdirektivs (direktiv nr. 2006/43/EF) forstand. Bestemmelsen indebærer alene, at kommuner, kommunale fællesskaber og regioner bliver omfattet af de krav, der i relation til intern rotation og skærpet uafhængighed gælder for virksomheder af væsentlig offentlig interesse, ikke, at disse myndigheder i andre henseender bliver omfattet af EF-regler eller anden lovgivning særligt vedrørende disse virksomheder.

Det følger således af bestemmelsen, at revisionsvirksomheder, der reviderer kommuner, kommunale fællesskaber eller regioner, skal sikre, at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen, udskiftes for en periode af mindst to år senest syv år efter, at de er udpeget til opgaven. Vedrørende udvalgets anbefaling og overvejelser herom henvises til kapitel 3.1.5.

Det følger af revisorlovens § 11, stk. 1, at revisor ikke må udføre revisionsopgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed. Det følger af bestemmelsen i *nr. 1* og revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8, at sådanne omstændigheder altid foreligger i forbindelse med revision af en kommune, et kommunalt fællesskab, eller en region, når revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden ud over de krav, der følger af god revisionsskik, har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlaget for det forhold, der afgives erklæring om, eller har medvirket ved udarbejdelsen af det dokument, erklæringen vedrører, eller inden for de seneste 2 år har udarbejdet kandidatlistor til brug for rekruttering af medarbejdere til centrale finansielle og administrative ledelsesstillinger i virksomheden eller på tilsvarende måde har deltaget i rekrutteringsproceduren.

Ved at fastsætte, at de regler i revisorloven om intern rotation, jf. revisorlovens § 10, stk. 2, og om skærpet uafhængighed, jf. revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8, som gælder ved revision af virksomheder af væsentlig offentlig interesse skal gælde for kommuner og regioner, indføres samme værn til sikring af den kommunale og regionale revisions uafhængighed, som efter dansk lovgivning gælder for erhvervsdrivende virksomheder af væsentlig offentlig interesse, hvis regnskaber skal revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor, og som følger af de principper, som er nedfældet i EU-henstillingen om revisors uafhængighed, og svarer til reglerne herom i det nye 8. selskabsdirektiv. Vedrørende udvalgets anbefalinger og overvejelser herom henvises til kapitel 3.1.3. og 3.1.5.

Kravet om, at "enhver kommune" efter lovforslagets § 1, nr. 1, skal lade sine regnskaber revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor, omfatter også kommunale fællesskaber, jf. den kommunale styrelseslovs § 60, medmindre spørgsmålet måtte være særskilt reguleret i aftalen, jf. bemærkningerne til § 1, nr. 1. Kommunale fællesskaber er selvstændige kommunale enheder ("specialkommuner"), som selvstændigt varetager de opgaver, som de deltagende kommunalbestyrelser har henlagt til dem. Kravet om intern rotation og de skærpede uafhængighedskrav gælder derfor efter bestemmelsen i *nr. 1* også for kommunale fællesskaber.

Begrebet "virksomheder" i de to bestemmelser i revisorloven er et systembegreb, der anvendes i revisorloven for enhver, der er underkastet revision efter revisorlovens bestemmelser. Begrebet "virksomheder" i revisorloven omfatter således med lovændringen også kommuner og kommunale fællesskaber.

Til nr. 2

Bestemmelsen fastsætter, at Disciplinærnævnet skal behandle en klage over en revisors udførelse af revisionsopgaver i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2, for en kommune, et kommunalt fællesskab, jf. den kommunale styrelseslovs § 60, eller en region, såfremt en klage over revisors udførelse af disse revisionsopgaver er indbragt af den pågældende kommunale henholdsvis regionale tilsynsmyndighed.

Bestemmelsen skal ses på baggrund af, at revisorlovens regelsæt om revisors virke, herunder om revisors uafhængighed og den faglige kvalitet af revisors arbejde, påses af såvel revisorlovens kontrolorganer som de kommunale henholdsvis regionale tilsynsmyndigheder. Som en konsekvens af det foreslåede krav om, at den kommunale og regionale revision skal varetages af statsautoriserede eller registrerede revisorer, jf. lovforslagets § 1, nr. 1 (forslaget til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, 1. pkt.) og § 2, nr. 1 (forslaget til regionslovens § 28, stk. 1, 1. pkt.), påser revisorlovens kontrolorganer, at revisor i sit virke overholder revisorlovgivningens regler herom, herunder kravene til revisors uafhængighed, jf. revisorlovens §§ 11-13 og § 10, stk. 2, og til den faglige kvalitet af revisors arbejde, jf. revisorlovens § 2, stk. 2, 2. pkt. Som led i, at den kommunale eller regionale tilsynsmyndighed skal godkende den kommunale henholdsvis regionale revision, skal tilsynsmyndigheden påse, at kommunalbestyrelsen overholder sin offentligretlige forpligtelse til at have en også i revisorlovens forstand uafhængig og sagkyndig revision, jf. lovforslagets § 1, nr. 1 (forslaget til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, 2.

og 3. pkt.) og § 2, nr. 1 (forslaget til regionslovens § 28, stk. 1, 2. og 3. pkt.) og bemærkningerne hertil.

For at sikre, at revisorlovens regelsæt ikke fortolkes forskelligt af revisorlovens kontrolorganer og de kommunale eller regionale tilsynsmyndigheder, fastsætter bestemmelsen, at de kommunale eller regionale tilsynsmyndigheder på lige fod med de to revisorforeninger samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Revisortilsynet, Finanstilsynet, Skatteministeriet og anklagemyndigheden, jf. revisorlovens § 19, stk. 5, 2. pkt., som følge af det kommunale eller regionale tilsyns offentligretlige interesse heri skal have adgang til at indbringe kommunens eller regionens revisor for Disciplinærnævnet med henblik på at opnå en autoritativ bedømmelse af, om revisor har overtrådt revisorloven. Vedrørende udvalgets anbefaling og overvejelser herom henvises til kap. 6.3.2.4. og 6.3.4.4.

Adgangen til at indbringe en kommunes, et kommunalt fællesskabs eller en regions revisor for Disciplinærnævnet er efter bestemmelsen alene tillagt "den pågældende kommunale henholdsvis regionale tilsynsmyndighed". Heri ligger, at klage over en revisor for en kommune eller et kommunalt fællesskab alene kan indbringes af den statsforvaltning, der fører tilsyn med kommunen eller det kommunale fællesskab henholdsvis regionen, jf. bemærkningerne til § 1, nr. 1 (forslaget til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, 3. pkt.) og til § 2. Også Indenrigs- og Sundhedsministeriet vil som øverste tilsynsmyndighed have adgang til at indbringe en kommunes, et kommunalt fællesskabs eller en regions revisor for Disciplinærnævnet.

Er en klage over revisors udførelse af sine revisionsopgaver for en kommune, et kommunalt fællesskab eller en region indbragt af den pågældende kommunale henholdsvis regionale tilsynsmyndighed, er Disciplinærnævnet efter bestemmelsen forpligtet til at behandle sagen. Heri ligger, at Disciplinærnævnet ikke kan afvise en klage under henvisning til, at tilsynsmyndigheden ikke har en retlig interesse i det forhold, klagen angår, eller at klagen på forhånd må skønnes grundløs, jf. revisorlovens § 19, stk. 5, 1. pkt.

De kommunale eller regionale tilsynsmyndigheder er som enhver forvaltningsmyndighed undergivet officialmaksimen. Efter officialmaksimen påhviler det de enkelte forvaltningsmyndigheder selv, eventuelt i samarbejde med andre myndigheder, at fremskaffe de oplysninger i en sag, der er nødvendige for, at myndigheden kan træffe afgørelse i sagen. Officialmaksimen retter sig både mod det faktiske og det retlige grundlag i en sag.

Det betyder, at de kommunale eller regionale tilsynsmyndigheder alene vil kunne reagere over for kommunalbestyrelsen eller regionsrådet, såfremt tilsynsmyndigheden med den fornødne sikkerhed har fået klarlagt, at den revisor, kommunalbestyrelsen eller regionsrådet har antaget, ikke overholder revisorlovens krav til revisors virke, dvs. eksempelvis ikke er uafhængig i forhold til kommunen eller regionen efter revisorlovens uafhængighedsregler eller ikke har revideret kommunens eller regionens regnskaber i overensstemmelse med god revisorskik.

Det kommunale eller regionale tilsyn vil i almindelighed ikke have samme ekspertise til at fortolke revisorlovens skønsmæssige uafhængighedsbegreb som revisorlovens kontrolorganer. Tilsynsmyndigheden vil derfor efter omstændighederne som led i sin behandling af en sag vedrørende reaktion over for kommunalbestyrelsen eller regionsrådet kunne være forpligtet til at indbringe spørgsmål om revisors uafhængighed for Disciplinærnævnet og at afvente en vurdering hos revisorlovens kontrolorganer af, om revisor er uafhængig i forhold til kommunen henholdsvis regionen. Dette vil være tilfældet, medmindre tilsynsmyndigheden med de oplysninger, tilsynet er i stand til at fremskaffe på dette stadie af sagen uden at afvente Disciplinærnævnets eventuelle behandling af sagen, kan lægge til grund, at den revisor, kommunalbestyrelsen har antaget, ikke overholder revisorlovens krav til revisors virke. I så fald kan den offentligretlige interesse i at sikre en uafhængig kommunal revision gøre det nødvendigt for tilsynet at reagere uden at afvente Disciplinærnævnets eventuelle behandling af sagen. Der henvises til kapitel 3.3.2.5.

Til § 4

Til stk. 1

Bestemmelsen fastsætter, at loven træder i kraft den 1. januar 2012, herunder at kommunale og regionale regnskaber fra den 1. januar 2012 skal revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Om betydningen heraf henvises til bemærkningerne til § 4, stk. 2, 3 og 4.

Den udskudte ikrafttræden, som bestemmelsen indebærer, er en generel ordning. Såvel Kommunernes Revision som andre revisionsfirmaer, der ikke opfylder revisorlovens uafhængighedskrav, herunder Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962, har således adgang til at varetage kommunale og regionale revisionsopgaver indtil den 1. januar 2012.

Baggrunden for bestemmelsen er, at Kommunernes Revision, der ejes af KL, ikke med sin nuværende organisering opfylder samtlige revisorlovens krav til uafhængighed, herunder ejerforhold, og således ikke med sin nuværende organisering vil kunne varetage kommunale og regionale revisionsopgaver, idet der med lovforslagets § 1, nr. 1, og § 2, nr. 1, indføres et krav om, at den kommunale og regionale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor. Det bemærkes herved, at Kommunernes Revision pr. 1. juli 2006 reviderede 84 % af landets kommuner med 70 % af landets indbyggere (226 ud af 270 kommuner, eksklusive Københavns Kommune) og 54 % af landets amtskommuner med 47 % af landets indbyggere (7 ud af 13 amtskommuner).

KL's bestyrelse traf den 19. maj 2005 en principbeslutning om at etablere et aktieselskab (KR A/S), der overtager aktiviteterne i Kommunernes Revision, bortset fra pensionsforpligtelsen over for de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat på tjenestemandslignende vilkår.

Det følger af beslutningen, at KR A/S overtager alle medarbejdere i Kommunernes Revision bortset fra de medarbejdere på tjenestemandslignende vilkår, der ikke ønsker at overgå til ansættelse i KR A/S. De pågældende medarbejdere vil i stedet blive udlånt af Kommunernes Revision til KR A/S.

Efter beslutningen vil KL pr. 1. januar 2012 fuldt ud have afviklet sit ejerskab i KR A/S med henblik på, at aktieselskabet fra den 1. januar 2012 kan opfylde revisorlovens krav til revisionsvirksomheder. Vedrørende KL's beslutning om omdannelsen af KR henvises til kapitel 3.4.2.

Udvalget har på baggrund af KL's beslutning om omdannelse af Kommunernes Revision og de oplysninger, som KL og Kommunernes Revision er fremkommet med i den forbindelse, anbefalet, at kravet om, at den kommunale og regionale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, først træder i kraft med virkning fra den 1. januar 2012 af hensyn til, at Kommunernes Revision får rimelige muligheder for at håndtere tjenestemandssituationen på en ordentlig og forsvarlig måde og dermed får rimelige økonomiske muligheder for at omdanne sig til en revisionsvirksomhed, der opfylder revisorlovens krav.

Udvalgets anbefaling om den udskudte ikrafttræden hviler på følgende forudsætninger:

- at KR A/S som tilkendegivet af KL og Kommunernes Revision senest fra og med regnskabsåret 2007 vil efterleve de i Danmark gældende revisionsstandarder,
- at KR A/S som tilkendegivet af KL og Kommunernes Revision vil være indstillet på med virkning for regnskabsåret 2007 at underkaste sig en frivillig faglig kvalitetskontrol af samme karakter som den, der gælder for statsautoriserede og registrerede revisorer, idet kvalitetskontrollen foretages af en af en af de kvalitetskontrollanter, som er godkendt af Revisortilsynet efter de gældende regler, og resultatet af kontrollen offentliggøres senest foråret 2009,
- at afregningsprisen mellem Kommunernes Revision og KR A/S for udlejning af tjenestemænd til KR A/S som bekræftet af KL og Kommunernes Revision vil omfatte de fulde omkostninger for Kommunernes Revision til løbende afholdelse af løn og pensionsbidrag for de udlånte medarbejdere, og at afregningen sker til kostprisen, herunder at KR A/S vil afgive en ledelseserklæring i forbindelse med virksomhedens årsrapport om, at afregningsprisen omfatter de fulde omkostninger for Kommunernes Revision til løbende afholdelse af løn og pensionsbidrag for de udlånte medarbejdere, og
- at goodwill som bekræftet af KL og Kommunernes Revision er indregnet i åbningsbalancen for KR A/S med angivelse af beløbets størrelse, herunder at regnskaberne for KR A/S som tilføjet af KL og Kommunernes Revision vil blive udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabslovens regler for aktieselskaber, herunder de gældende regler om offentliggørelse.

Om udvalgets anbefaling vedrørende lovforslagets udskudte ikrafttrædelsestidspunkt og de overvejelser, der ligger bag, henvises nærmere til kapitel 3.4.

Til stk. 2

Bestemmelsen fastsætter, at § 1, § 2, nr. 1, og § 3, nr. 1, finder anvendelse, uanset om revisionen er antaget før den 1. januar 2012, og uanset om revisionen reviderer et regnskab afgivet til revision før den 1. januar 2012.

Med bestemmelsen slås fast,

- at al revision af kommunale og regionale regnskaber, der udføres fra den 1. januar 2012, uanset tidspunktet for antagelsen af revisionen og uanset, hvilken periode det reviderede regnskab vedrører, skal udføres af en statsautoriseret eller registreret revisor, der skal overholde revisorlovens krav til sagkundskab og uafhængighed, herunder revisorlovens skærpede uafhængighedskrav ved revision af virksomheder af særlig offentlig interesse, jf. § 1, nr. 1 (forslaget til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, 1. og 2. pkt.), § 2 og § 3, nr. 1,
- at de kommunale og regionale tilsynsmyndigheder fra den 1. januar 2012 uanset tidspunktet for antagelsen af revisionen og uanset, hvilken periode det reviderede regnskab vedrører, har adgang til altid at tilbagekalde en godkendelse af den kommunale henholdsvis regionale revision, jf. § 1, nr. 1 (forslaget til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, 4. pkt.) og nærmere § 4, stk. 3,
- at revisionen fra den 1. januar 2012 uanset tidspunktet for antagelsen af revisionen og uanset, hvilken periode det reviderede regnskab vedrører, skal give kommunalbestyrelsen henholdsvis regionsrådet de oplysninger m.v., kommunalbestyrelsen henholdsvis regionsrådet forlanger om forhold, der vedrører varetagelsen af revisionens hverv, jf. § 1, nr. 2, og
- at de kommunale og regionale tilsynsmyndigheder fra den 1. januar 2012 uanset tidspunktet for antagelsen af revisionen og uanset, hvilken periode det reviderede regnskab vedrører, kan pålægge kommunalbestyrelsen henholdsvis regionsrådet at tilvejebringe revisionens bemærkninger om forhold, der vedrører varetagelsen af revisionens hverv, jf. § 1, nr. 3.

Bestemmelsens 1. led indebærer således, at den kommunale henholdsvis den regionale revision pr. 1. januar 2012 skal opfylde de krav til revisionen, der følger af de nævnte bestemmelser i lovforslaget, uanset hvornår kommunalbestyrelsen henholdsvis regionsrådet har antaget revisionen.

Det bemærkes i den forbindelse, at det har været blandt forudsætningerne for udvalgets anbefaling af lovforslagets udskudte ikrafttræden, at den kommunale og regionale revision fra den 1. januar 2012 vil skulle opfylde revisorlovens krav, uanset om den kommunale henholdsvis regionale revisor er antaget før den 1. januar 2012. Der henvises til kapitel 3.4.

Kommunalbestyrelsen henholdsvis regionsrådet vil således ved antagelse af revisionen for en periode, der rækker ind i 2012, uanset hvornår antagelsen sker, skulle påse, at revisionen ud over de gældende krav til revisionen fra den 1. januar 2012 også opfylder de nye krav til revisionen, som følger af lovforslagets § 1, § 2, nr. 1, og § 3, nr. 1, herunder kravet om, at revisor skal være statsautoriseret eller registreret og opfylde revisorlovens krav til revisors uafhængighed og sagkundskab.

Kommunalbestyrelsen henholdsvis regionsrådet skal i den forbindelse ved antagelse forud for 2012 af revisionen for en periode, der rækker ind i 2012, påse, at revisionen fra den 1. januar 2012 også opfylder de krav om intern rotation, som følger af lovforslagets § 3, nr. 1, dvs. at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen på et kommunalt henholdsvis regionalt regnskab, udskiftes for en periode af mindst 2 år senest 7 år efter, at de er udpeget til opgaven. 7-årsperioden skal regnes fra udpegelsestidspunktet, også selv om udpegelsestidspunktet ligger før 2012.

I det omfang, der som følge af revisors hidtidige adfærd foreligger omstændigheder, der efter revisorlovens § 11 er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed, vil også revisors adfærd forud for den 1. januar 2012 skulle inddrages ved bedømmelsen af, om revisor fra den 1. januar 2012 opfylder revisorlovens krav om uafhængighed. Der vil således ved bedømmelsen af, om revisor fra den 1. januar 2012 opfylder revisorlovens krav om uafhængighed, skulle indgå, om revisor eller andre med direkte eller indirekte tilknytning til revisionsvirksomheden inden for de seneste to år, dvs. tidligst fra den 1. januar 2010, har haft en i revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 3 og 8, og stk. 3, nærmere opregnet forbindelse med den reviderede virksomhed.

Bestemmelsens 2. led fastslår, at al revision af kommunale og regionale regnskaber fra den 1. januar 2012 skal udføres af en sagkyndig og uafhængig statsautoriseret eller registreret revisor, der opfylder de krav, der følger af lovforslagets § 1, § 2, nr. 1, og § 3, nr. 1. Dette gælder uanset, hvilken periode det regnskab, der revideres, vedrører.

Revision af det kommunale regnskab for 2011, som kommunalbestyrelsen afgiver til revision inden den 1. juni 2012, og som revisionen afgiver en årsberetning om inden den 15. august 2012, jf. § 8 i bekendtgørelse nr. 392 af 2. maj 2006 om kommunernes budget- og regnskabsvæsen, revision m.v., vil således kun kunne

ske af en statsautoriseret og registreret revisor, der opfylder de krav, der følger af lovforslagets § 1, § 2, nr. 1, og § 3, nr. 1. Tilsvarende gælder for det regionale regnskab for 2011, hvor der gælder tilsvarende frister, jf. § 8 i bekendtgørelse nr. 390 af 2. maj 2006 om regionernes budget- og regnskabsvæsen, revision m.v.

Til stk. 3

Bestemmelsen fastsætter, at den kommunale eller regionale tilsynsmyndigheds tilbagekaldelse i henhold til lovforslagets § 1, nr. 1, og § 2, nr. 1, af en godkendelse af en kommunes henholdsvis en regions revision kan ske i forhold til en godkendelse meddelt før den 1. januar 2012.

Bestemmelsen indebærer, at de regler om tilsynsmyndighedens ret til at tilbagekaldelse en afgørelse om godkendelse af en kommunal eller regional revision, som fastsættes ved 4. pkt. i henholdsvis lovforslagets § 1, nr. 1, og § 2, nr. 1, fra den 1. januar 2012 finder anvendelse på enhver meddelt godkendelse, uanset om godkendelsen er meddelt forud for dette tidspunkt. Tilsynsmyndigheden kan herunder efter den 1. januar 2012 tilbagekalde en godkendelse meddelt før dette tidspunkt med den begrundelse, at revisionen efter dette tidspunkt ikke opfylder de krav, der efter lovforslaget fra den 1. januar 2012 stilles til revisionen.

Til stk. 4

Bestemmelsen fastsætter, at § 3, nr. 2, finder anvendelse på klager vedrørende en revisors udførelse af opgaver efter den 1. januar 2012.

Bestemmelsen indebærer, at Disciplinærnævnet er forpligtet til at behandle en klage, der indbringes for nævnet af den kommunale eller regionale tilsynsmyndighed vedrørende en kommunes eller et kommunalt fællesskabs henholdsvis en regions revisor for udførelsen af opgaver efter den 1. januar 2012.

Det er dermed en forudsætning for, at Disciplinærnævnet er forpligtet til at behandle klagen, både at den er indgivet efter den 1. januar 2012, og at den vedrører revision udført efter dette tidspunkt.

Disciplinærnævnet vil således ikke være forpligtet til at behandle en klage fra tilsynsmyndigheden over en statsautoriseret eller registreret revisors revision af en kommune, et kommunalt fællesskab eller en region før den 1. januar 2012, med

mindre tilsynsmyndigheden har en retlig interesse heri, jf. revisorlovens § 19, stk. 5, 1. pkt.

Baggrunden herfor er, at kravet om, at revisor skal være en statsautoriseret eller registreret og således omfattet af Disciplinærnævnets kompetence, først træder i kraft den 1. januar 2012.

Til § 5

Det fastsættes i bestemmelsen, at loven ikke gælder for Færøerne og Grønland.

Dette gælder også de i § 3 foreslåede ændringer af revisorloven, uanset at revisorloven ved kongelig anordning kan sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som landsdelens særlige forhold tilsiger, jf. § 33 i lov nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer. De i dette lovforslag foreslåede ændringer af revisorloven får alene relevans for revisionen af kommuner og regioner uden for Færøerne og Grønland.

Bilag A Redegørelse for gældende ret

A.1. Regelgrundlaget for kommunalbestyrelsens valg af den kommunale revision

Kommunalbestyrelsen er kommunens øverste myndighed, og kommunalbestyrelsen har det øverste ansvar for hele den kommunale virksomhed, herunder ansvaret for kommunens regnskabsaflæggelse. Det påhviler i den forbindelse kommunalbestyrelsen at afgive regnskabet til revisionen. Det påhviler endvidere kommunalbestyrelsen at træffe afgørelse om de bemærkninger, som revisionen fremsætter til regnskabet, og at godkende regnskabet.

Den kommunale revisionsopgave varetages af en sagkyndig revision, der skal godkendes af den kommunale tilsynsmyndighed. Revisionen skal være uafhængig af kommunen.

Revisionen omfatter alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen, og revisionsopgaven omfatter såvel finansiel revision som forvaltningsrevision.

Den kommunale styrelseslov (lovbekendtgørelse nr. 1060 af 24. oktober 2006) indeholder i § 42, § 42 c og § 45 bestemmelser om den kommunale revision. Regler om den kommunale revision er endvidere fastsat i §§ 5-8 i bekendtgørelse nr. 392 af 2. maj 2006 om kommunernes budget- og regnskabsvæsen, revision m.v., som er udstedt med hjemmel i bl.a. den kommunale styrelseslovs § 45, stk. 1, og § 46.

Desuden fastsætter kommunalbestyrelsen i henhold til § 5, stk. 3, i bekendtgørelsen om kommunernes budget- og regnskabsvæsen, revision m.v. nærmere regler om revisionen i et revisionsregulativ.

Den kommunale styrelseslovs § 42 a indeholder endvidere særlige regler om Københavns Kommunes revision. Disse regler vil ikke blive beskrevet her, da en vurdering af Københavns Kommunes revision falder uden for udvalgets kommissorium.

Kravene til den kommunale revisions uafhængighed og sagkundskab fremgår af den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1 og stk. 6. Kravene beskrives neden for i bilag A.1.1 henholdsvis A.1.2.

Reglerne vedrørende reaktionsmuligheder og tilsyn i forhold til den kommunale revision beskrives neden for i bilag A.1.3.

Reglerne om den kommunale revisions omfang og indhold fremgår af den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2 og 3. Disse regler beskrives nedenfor i bilag A.4. Udvalget har fundet en beskrivelse af disse regler nødvendig for en vurdering af, hvilke krav der bør stilles til den kommunale revisions sagkundskab.

De øvrige af de nævnte bestemmelser om den kommunale revision, der navnlig vedrører proceduren for revisionens afgivelse af beretninger, vil ikke blive beskrevet, idet udvalget ikke efter kommissoriet har til opgave at vurdere disse regler.

A.1.1. Krav til den kommunale revisions uafhængighed

Det følger af almindelige kommunalretlige grundsætninger, at den kommunale revision skal være uafhængig af kommunen for at kunne varetage sine opgaver.

Princippet om uafhængighed er afspejlet i den nugældende bestemmelse i § 42, stk. 6, i den kommunale styrelseslov, der blev indsat ved lov nr. 318 af 14. maj 1997. Det følger af denne bestemmelse, at revisionen ikke må deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved revisionens stilling som uafhængig revision vil kunne bringes i fare.

Kravet om revisionens uafhængighed indebærer med hensyn til *revisionens opgaver*, at revisionens hovedopgave i forhold til kommunen skal være at udøve egentlig revisionsvirksomhed, og at revisionen som nævnt ikke må deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved revisionens stilling som uafhængig revision vil kunne bringes i fare.

Den kommunale revision er ikke generelt afskåret fra at yde rådgivning og assistance til en kommune på andre områder end det revisions- og regnskabsmæssige. Sådanne rådgivningsopgaver må dog ikke have et omfang eller en karakter, der kan bringe den kommunale revisions stilling som uafhængig revision i fare.

Den kommunale revision må således ikke i forbindelse med rådgivningen deltage i eller tage medansvar for de beslutninger, som det efter lovgivningen påhviler revisionen at efterprøve. Den kommunale revision vil således eksempelvis kunne yde generel rådgivning om indførelse og erhvervelse af et nyt økonomistyringssystem, men vil derimod ikke kunne yde bistand med hensyn til, hvilken leverandør der skal vælges, eller på anden måde deltage i eller tage medansvar for beslutninger vedrørende systemet.

Det vil bero på en konkret vurdering, om en revisors rådgivningsopgaver for en kommune bringer den pågældende revisors uafhængighed i fare.

Hvis et selskab, som den kommunale revision ejer eller deltager i, varetager rådgivningsopgaver for kommunen, vil det tilsvarende bero på en konkret vurdering af opgavernes omfang og karakter, om det pågældende selskabs varetagelse af opgaverne bringer den kommunale revisions uafhængighed i fare.

Det må antages, at den kommunale revisions varetagelse af administrative opgaver for kommunen vil kunne være i strid med kravet om uafhængighed. Det vil bero på en konkret vurdering, hvorvidt eventuelle administrative opgaver, som revisionen eventuelt varetager for kommunen, har et sådant omfang og en sådan karakter, at revisionen herved bringer sin uafhængighed i fare, idet revisionen derved bliver bragt i en situation, hvor den skal revidere sin egen virksomhed.

Kravet om revisionens uafhængighed indebærer endvidere, at kommunalbestyrelsen, kommunens udvalg og den kommunale forvaltning ikke kan øve konkret indflydelse på revisionens *tilrettelæggelse af revisionsarbejdet*.

Efter § 5, stk. 3, i bekendtgørelse nr. 392 af 2. maj 2006 om kommunernes budget- og regnskabsvæsen, revision m.v. fastsætter kommunalbestyrelsen de nærmere regler om revisionen i et revisionsregulativ. En eventuel bestemmelse i kommunens revisionsregulativ om, at kommunalbestyrelsen skal godkende, at der revideres ved stikprøvekontrol, kan således ikke indebære, at kommunalbestyrelsen kan øve indflydelse på, hvornår og på hvilke områder revisionen skal foretage stikprø-

vekontrol. Kommunalbestyrelsen kan hverken påbyde revisionen, hvornår og på hvilke områder revisionen skal foretage stikprøvekontrol, eller forbyde revisionen at foretage stikprøvekontrol på områder eller tidspunkter, hvor revisionen mener, at det vil være hensigtsmæssigt. Kommunalbestyrelsen kan således ikke gennem fastsættelsen af de nærmere regler for revisionen i et revisionsregulativ øve konkret indflydelse på revisionens tilrettelæggelse af revisionsarbejdet.

Kommunalbestyrelsen kan endvidere ikke kræve, at bestemte områder skal være undtaget fra revision eller undergivet en mindre grundig revision. For så vidt angår forvaltningsrevisionen vil kommunalbestyrelsen derimod kunne beslutte at aftale med den kommunale revision, at der foretages en mere omfattende revision på visse områder end den lovpligtige (løbende) forvaltningsrevision, jf. herom nedenfor bilag A.4. Revisionen vil ikke uden at have truffet aftale herom med kommunalbestyrelsen kunne iværksætte udvidet forvaltningsrevision inden for visse områder. Hvis revisionen mener, at der er behov for en udvidet forvaltningsrevision inden for visse områder, må revisionen foreslå kommunalbestyrelsen at træffe beslutning om, at en sådan revision skal foretages.

Den kommunale revision skal være *personelt og organisatorisk uafhængig* af den kommune, hvis regnskab revisionen skal revidere. Revisionsopgaven – eller en del af denne – kan således ikke varetages af kommunalt ansatte i en intern revisionsafdeling. Det gælder, uanset om kommunen etablerer en ordning, hvorefter de pågældende kommunalt ansatte alene varetager revisionsopgaver og ikke vil være underlagt tjenestebefalinger ved varetagelsen af opgaverne, men derimod refererer til en ekstern revisor.

Det kan derimod aftales, at en intern revisionsafdeling i kommunen bistår den eksterne revisor med udførelsen af revisionsopgaven. Det vil i en sådan situation fortsat være den eksterne revisor, der har kompetence og ansvar for revisionen af kommunen.

Kravet om uafhængighed forudsætter således, at den kommunale revision varetages af en ekstern revisor, dvs. en revisor, der ikke er en del af den kommunale enhedsforvaltning.

Kravet om personel og organisatorisk uafhængighed er imidlertid ikke, således som dette krav skal forstås efter de kommunalretlige grundsætninger herom, i sig selv til hinder for, at den kommunale revision varetages af en ekstern revisionsvirk-

somhed, i hvilken kommunen har indflydelse eller økonomisk interesse. Det er dog en forudsætning, at indflydelsen og den økonomiske interesse er af indirekte karakter, og at indflydelsen ikke vedrører revisionens tilrettelæggelse af revisionsarbejdet, jf. ovenfor.

At den kommunale revision under disse forudsætninger kan varetages af en ekstern revisionsvirksomhed med indirekte kommunal indflydelse, er således forudsat af Kommunallovskommissionen i betænkning 420/1966 om kommuner og kommunestyre, der lå til grund for lov nr. 223 af 31. maj 1968 om kommunernes styrelse, hvori det er anført, at den kommunale revision efter den foreslåede bestemmelse i § 42 om en sagkyndig og uafhængig revision, fortsat ville kunne varetages af bl.a. Kommunernes Revisionsafdeling (nu Kommunernes Revision). Kommunallovskommissionen forudsatte således, at det ikke ville være i strid med princippet om personel og organisatorisk uafhængighed, at en kommunes revision varetages af Kommunernes Revision, uanset at den pågældende kommune er medlem af KL, som ejer (og også dengang ejede) Kommunernes Revision, og uanset, at kommunen gennem medlemskabet af KL udpeger medlemmer af bestyrelsen for KL og udpeger medlemmer til et udvalg, der skal føre tilsyn med Kommunernes Revisions virksomhed, jf. bilag C.2.

Det bemærkes hertil, at det fremgår af § 1 i vedtægterne for Kommunernes Revision, at Kommunernes Revision er en selvstændig institution under KL. Bestyrelsen for KL ansætter direktøren for Kommunernes Revision til varetagelse af den daglige ledelse, jf. vedtægternes § 3, stk. 1, og stk. 5. Af vedtægternes § 3, stk. 2, fremgår, at direktøren for Kommunernes Revision er uafhængig af KL ved udførelsen af de revisionsforretninger, som Kommunernes Revision har påtaget sig. Af vedtægternes § 3, stk. 4, fremgår, at bestyrelsen for KL ikke har instruktionsbeføjelse over for direktøren for Kommunernes Revision eller revisionsmedarbejderne med hensyn til udførelsen af revisionsforretningerne. En beslutning om afskedigelse eller forflyttelse af Kommunernes Revisions direktør kræver endvidere efter vedtægternes § 3, stk. 5, Indenrigs- og Sundhedsministeriets samtykke. Det bemærkes endelig, at det i vedtægternes § 6, stk. 2, er fastsat, at vedtægterne, herunder ændringer og ophævelse af vedtægterne, kræver Indenrigs- og Sundhedsministeriets godkendelse.

Det bemærkes, at den ovenfor beskrevne forståelse af den kommunale revisions personelle og organisatoriske uafhængighed, således som det følger af den kom-

munalretlige grundsætning herom, er forskellig fra revisorlovens krav til revisors uafhængighed, jf. bilag A.3.2.

Antagelse af den kommunale revision for en vis kortere periode vil endvidere som udgangspunkt være i strid med kravet om uafhængighed. Efter Indenrigs- og Sundhedsministeriets praksis vil antagelse af revisionen for et enkelt eller to regnskabsår således som udgangspunkt ikke sikre revisionen en tilstrækkelig uafhængig stilling i forhold til kommunalbestyrelsen. Baggrunden herfor er risikoen for, at den kommunale revision vil være tilbageholdende med at afgive kritiske bemærkninger, såfremt kommunalbestyrelsen kort tid efter revisionens afgivelse af bemærkninger på ny skal tage stilling til antagelse af den kommunale revision.

Kravet om uafhængighed indebærer således, at den kommunale revision kan antages enten for en tidsbegrænset periode, der er længere end to år, eller for en ubestemt periode.

Konkurrencestyrelsen har oplyst, at det efter Konkurrencestyrelsens opfattelse vil kunne være i strid med EF's udbudsdirektiv (direktiv nr. 2004/18 EF af 31. marts 2004 om samordning af fremgangsmåderne ved indgåelse af offentlige vareindkøbskontrakter, offentlige tjenesteydelseskontrakter og offentlige bygge- og anlægskontrakter som ændret ved direktiv nr. 2005/51 EF af 7. september 2005, jf. bekendtgørelse nr. 937 af 16. september 2004 som ændret ved bekendtgørelse nr. 326 af 11. april 2006 og nr. 588 af 12. juni 2006), såfremt revisionen udbydes for en tidsbegrænset periode på mere end fem år. Udbud af revisionsopgaven for en ubegrænset periode vil tilsvarende kunne være i strid med udbudsdirektivet, såfremt revisionsopgaven ikke udbydes inden for en periode af ca. fem år.

Det vil således være i overensstemmelse med EF's udbudsdirektiv, hvis den kommunale revision antages enten for en tidsbegrænset periode, der er længere end to år, men højst fem år, eller for en tidsbegrænset periode, forudsat at revisionsopgaven udbydes inden for en periode af ca. 5 år. Kommunen skal således, for ikke at kunne komme i strid med EF's udbudsdirektiv, sikre sig, at kommunen har adgang til at opsiges kontrakten inden for fem år. Afskediges den kommunale revision inden udløbet af en eventuelt tidsbegrænset periode, vil tilsynsmyndigheden skulle påse, om der med afskedigelsen er forfulgt usaglige eller uvedkommende formål, jf. bilag A.1.3.

De nævnte maksimumsgrænser for udbudsperioden gælder kun for aftaler, hvis værdi overstiger den tærskelværdi, som er fastsat i udbudsdirektivet, jf. udbudsdirektivets art. 7. Modværdien i danske kroner af tærskelbeløbene for offentlige indkøb i henhold til EF's udbudsregler er af Kommissionen for perioden 1. januar 2006 til 31. december 2007 for bl.a. tjenesteydelser omfattet af udbudsdirektivets bilag II A (herunder revisionsydelser) fastsat til 1.570.203 kr. Kommunale kontrakter med en revisor, hvis værdi ligger under denne tærskel, må således indgås for en længere periode end fem år eller for en tidsubestemt periode.

A.1.2. Krav til den kommunale revisions sagkundskab

Den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, stiller krav om, at den kommunale revision skal være sagkyndig.

Bestemmelsen i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, der blev indsat i den kommunale styrelseslov ved lov nr. 629 af 23. december 1980, er en uændret videreførelse af bestemmelsen i § 42, stk. 1, i lov nr. 223 af 31. maj 1968 om kommunernes styrelse. Forarbejderne til disse bestemmelser præciserer ikke nærmere, hvilke krav der stilles til den kommunale revisions sagkundskab.

Lov nr. 223 af 31. maj 1968 om kommunernes styrelse blev fremsat på baggrund af Kommunallovskommissionens betænkning nr. 420/1966 om kommuner og kommunestyre. Kommunallovskommissionen foreslog en bestemmelse om, at alle kommuner skal antage en af tilsynsmyndigheden godkendt *sagkyndig* revision. Baggrunden herfor var, at en effektiv kommunal revision efter kommunallovskommissionens opfattelse forudsatte *regnskabskyndige revisorer med særligt kendskab til kommunale forhold*.

Det fremgår således af forarbejderne til lov nr. 223 af 31. maj 1968, at de revisorer, der efter den tidligere gældende ordning for købstæderne og landkommunerne blev valgt af vælgerne i kommunen henholdsvis af sognerådet, ikke ville opfylde kravene til en sagkyndig revision, som blev stillet i medfør af loven.

Kravet om sagkundskab indebærer således, at der skal være tale om en regnskabskyndig revisor. Bestemmelsen forudsætter endvidere, at den kommunale revision har særligt kendskab til kommunale forhold. Det må antages, at kravet om sagkundskab således forudsætter, at revisor har det fornødne kendskab til kommunernes budget- og regnskabssystem og den øvrige offentligtretlige lovgivning, som gælder for kommunerne, herunder navnlig de regler, der gælder for statens

refusion af visse af kommunernes udgifter, typisk på det sociale område, og eventuelle særlige regler for revisionen af kommunens regnskaber i den forbindelse.

Kravet om sagkundskab forudsætter desuden, at revisor har de fornødne færdigheder til at udføre de opgaver, som det efter den kommunale styrelseslov påhviler revisor at udføre ved revisionen af kommunens regnskab. Revisor skal således have de fornødne færdigheder til at udføre såvel finansiel revision, herunder en juridisk-kritisk revision af, om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med lovgivningen, som løbende forvaltningsrevision, jf. bilag A.4.

Det må således antages, at kravet om sagkundskab indebærer, at revisor skal være revisionskyndig.

Kravet om, at revisionen skal have den fornødne sagkundskab, indebærer, at revisionen skal have det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber. Revisionen skal herunder blandt andet have kendskab til reglerne i den kommunale styrelseslovs § 42 om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, er, med undtagelse af de forskelle vedrørende omfanget og indholdet af forvaltningsrevisionen, der gør sig gældende ved revision af kommunale henholdsvis statslige regnskaber, identisk med rigsrevisorlovens § 3, jf. bekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997 af lov om revisionen af statens regnskaber m.v., og afspejler derfor samme standard for god offentlig revisionskik som denne bestemmelse. Revisionen skal endvidere have det fornødne kendskab til offentligretlig lovgivning, der gælder såvel for kommuner som for andre myndigheder.

Revisionen skal herudover have det fornødne kendskab til de særlige forhold, der gælder for revision af kommunale regnskaber, herunder eksempelvis til kommunale styrelsesforhold, samspillet mellem revisor og de øvrige kommunale organer og til kommunernes budget- og regnskabssystem.

Der stilles således efter de gældende regler krav om, at revisionen skal have det kendskab til offentlig revision, som er fornødent for revision af kommunale regnskaber, samt det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold.

Bestemmelsen i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, indebærer imidlertid ikke, at der stilles særlige uddannelsesmæssige krav til den kommunale revision.

Den nødvendige kompetence samt det nødvendige kendskab til kommunale forhold vil således kunne opnås såvel gennem uddannelse som gennem praktisk erfaring.

Kommunallovskommissionen anførte i betænkning 420/1966 om kommuner og kommunestyre, at den sagkyndige revision fremover ville kunne udføres af bl.a. Kommunernes Revisionsafdeling (nu Kommunernes Revision), selvom Kommunernes Revision(safdeling) også dengang benyttede sig af personer, der ikke var statsautoriserede revisorer (det bemærkes, at ordningen vedrørende registrerede revisorer ikke fandtes på daværende tidspunkt).

A.1.3. Reaktionsmuligheder og tilsyn i forhold til den kommunale revision

Det følger af den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, 1. pkt., at den kommunale revision, kommunalbestyrelsen antager, skal godkendes af tilsynsmyndigheden. Det fremgår endvidere af den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, 2. pkt., at kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisionen kræver tilsynsmyndighedens samtykke.

Tilsynet med såvel kommuner som amtskommuner varetages af statsamtmandene for henholdsvis Københavns, Vestsjællands, Sønderjyllands, Århus og Nordjyllands Amter, jf. den kommunale styrelseslovs § 47, stk. 2.

Fra den 1. januar 2007 varetages tilsynet med kommunerne af statsforvaltningen i den region, hvori kommunen er beliggende, jf. § 9, nr. 3, i lov nr. 542 af 24. juni 2005 om regional statsforvaltning, hvorved den kommunale styrelseslovs § 47 ændres. De opgaver, der hidtil er blevet varetaget af de fem tilsynsførende statsamtmand, varetages herefter af de fem statsforvaltninger.

I det omfang afgørelser om godkendelse af den kommunale revision, kommunalbestyrelsen antager, eller om samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af den kommunale revision er truffet af statsamtmanden (fra 1. januar 2007 statsforvaltningen), vil afgørelsen kunne indbringes for indenrigs- og sundhedsministeren, medmindre afgørelsen fuldt ud giver kommunalbestyrelsen medhold, jf. den kommunale styrelseslovs § 52, stk. 2.

Den kommunale tilsynsmyndighed påser i forbindelse med sin stillingtagen til, om den kommunale revision, kommunalbestyrelsen antager, eller afskedigelse af den kommunale revision skal godkendes, om kommunalbestyrelsens antagelse hen-

holdsvis afskedigelsen er i overensstemmelse med lovgivningen, herunder den kommunale styrelseslov og almindelige retsgrundsætninger. Tilsynsmyndigheden påser endvidere, om kommunalbestyrelsens antagelse henholdsvis afskedigelse ud fra de saglige hensyn, som tilsynet kan varetage ved tilsynets godkendelsesbeføjelse, bør godkendes. Det tilsyn, som tilsynsmyndigheden udøver i forbindelse med sin stillingtagen er således ikke begrænset til et legalitetstilsyn, men indebærer også i det beskrevne omfang et hensigtsmæssighedstilsyn.

I forbindelse med tilsynsmyndighedens stillingtagen til godkendelse af *den kommunale revision*, kommunalbestyrelsen antager, skal tilsynsmyndigheden påse, at den revisor, som kommunalbestyrelsen har valgt at antage, opfylder lovgivningens krav, herunder kravene til revisionens uafhængighed.

Tilsynsmyndigheden vil således kunne nægte godkendelse af revisionen, hvis tilsynsmyndigheden har kendskab til, at den pågældende revisionsvirksomhed varetager øvrige opgaver for kommunen, der bringer den kommunale revisions uafhængighed i fare.

Tilsynsmyndigheden vil endvidere i forbindelse med godkendelsen kunne påse, om kommunalbestyrelsen har antaget revisor på en lovlig måde, f.eks. om kommunalbestyrelsens valg af revisor er sket ud fra saglige hensyn.

I praksis vil tilsynsmyndighederne dog ikke foranstalte nærmere undersøgelse af revisionens uafhængighed eller af lovligheden af kommunalbestyrelsens antagelse af revisor, medmindre der for tilsynsmyndigheden foreligger oplysninger, der kan rejse tvivl herom. Nægtelse af godkendelse af revisionen på baggrund af uafhængighedskravet må i praksis antages at ske i yderst sjældne tilfælde. Inden for det seneste årti har tilsynsmyndighederne således ikke nægtet godkendelse af en kommunes antagelse af revisionen under henvisning til, at den pågældende revisor ikke opfylder kravet til uafhængighed.

Tilsynsmyndigheden vil i forbindelse med afgørelsen om godkendelsen af revisionen i almindelighed ikke påse, om kommunalbestyrelsen har overholdt de EF-retlige udbudsregler. Enhver, der har retlig interesse heri, kan klage til Klagenævnet for Udbud, der behandler klager over overtrædelse af fællesskabsretten vedrørende indgåelse af offentlige, herunder kommunale, kontrakter, jf. § 1, stk. 1, nr. 1, og § 4, stk. 1, nr. 1, i lov om klagenævnet for udbud (lov nr. 415 af 31. maj 2000 med senere ændringer). Der er ikke i denne lov fastsat en klagefrist. Klagenævnet

for Udbud kan afvise en sag eller afgøre den i realiteten helt eller delvis, herunder annullere ulovlige beslutninger eller pålægge ordregiveren at lovliggøre udbudsforretningen, jf. klagenævnslovens § 6, stk. 1. Det falder endvidere i almindelighed uden for tilsynsmyndighedernes kompetence at vurdere, om kommunalbestyrelsens beslutning om valg af revisionen, herunder kommunalbestyrelsens vægtning af de lovlige udbudsretlige kriterier, som er anvendt af kommunen i valget af revisor, som f. eks. pris og kvalitet, i øvrigt er rimelig.

Tilsynsmyndigheden er endvidere i forbindelse med afgørelsen om godkendelsen af revisionen forpligtet til at påse, at revisionen opfylder kravet til sagkundskab. Tilsynsmyndigheden vil således kunne nægte godkendelse af revisionen, såfremt den pågældende revisor ikke opfylder kravet til sagkundskab. Kravet til revisionens sagkundskab ses ikke i praksis at have givet tilsynsmyndighederne anledning til at nægte godkendelse af revisionen. Tilsynsmyndighederne har således ikke haft sager herom inden for det seneste årti.

Herudover skal tilsynsmyndigheden påse, at den kommunale revision varetager revisionen af alle de regnskabsområder, der hører under kommunalbestyrelsen, jf. den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, 1. pkt. Se nærmere herom i bilag A.4. Tilsynsmyndigheden vil således kunne nægte godkendelse af, at revisionsopgaven deles mellem to eller flere revisionsvirksomheder.

Det må antages, at tilsynsmyndigheden – i hvert fald som følge af hensigtsmæssighedstilsynet – eksempelvis vil kunne nægte godkendelse af revisionen, såfremt kommunalbestyrelsen har truffet beslutning om antagelse af en revisor, som har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og de udviste forhold giver grundlag for at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde.

Tilsynsmyndigheden vil i overensstemmelse med almindelige forvaltningsretlige regler kunne knytte vilkår til afgørelsen om godkendelse af den kommunale revision. Det må således antages, at tilsynsmyndigheden eksempelvis vil kunne godkende den kommunale revision på vilkår af, at revisionen ophører med at varetage rådgivningsopgaver for kommunen, som efter tilsynsmyndighedens vurdering vil kunne bringe revisionens uafhængighed i fare.

Det påhviler tilsynsmyndigheden at føre et *løbende tilsyn* med, at den kommunale revision opfylder lovgivningens krav, herunder uafhængighedskravet.

Tilsynsmyndighedens adgang til at tilbagekalde en godkendelse af den kommunale revision beror på en afvejning af modstående hensyn: på den ene side hensynet til adressaten og dennes berettigede forventning om den fortsatte gyldighed af en godkendelse, som vedkommende har indrettet sig på, og på den anden side de hensyn, som i det konkrete tilfælde taler for tilbagekaldelse.

De hensyn, som kan begrunde en tilbagekaldelse, skal ud over at være hensyn, som det er sagligt at inddrage i forbindelse med meddelelsen af godkendelse, tillige have større vægt end hensynet til adressaten. Hensynet til, at den kommunale revision fortsat opfylder de krav, der i lovgivningen stilles til denne, må antages at være tungtvejende hensyn, som vil kunne begrunde en tilbagekaldelse.

Det har også betydning for vægten af de pågældende hensyn, hvilke forhold der begrunder ønsket om tilbagekaldelse. Således taler faktiske oplysninger, der er nye i forhold til det, der forelå, da myndigheden meddelte godkendelsen, stærkere for tilbagekaldelse, end myndighedens ændrede vurdering af de samme faktiske oplysninger.

Er godkendelsen meddelt med tidsbegrænsning, vil hensynet til adressatens forventning ofte være mere tungtvejende end i tilfælde, hvor godkendelsen er meddelt uden tidsbegrænsning.

Det antages på den baggrund, at tilsynsmyndigheden vil kunne tilbagekalde sin godkendelse af revisionen, hvis den kommunale revision efter at være antaget af kommunen har bragt sin uafhængighed i fare, f.eks. ved i vid udstrækning at yde rådgivning og assistance til kommunen på andre felter end det revisionsmæssige. Tilsvarende må gælde, hvis revisors efterfølgende udførelse af revisionsopgaven viser, at den kommunale revision ikke lever op til kravet i den kommunale styrelseslov om den fornødne sagkundskab til at varetage revisionsopgaven.

Har den kommunale revision på grundlag af forhold, der forelå ved tilsynsmyndighedens godkendelse af revisionen, bragt sin uafhængighed eller sagkundskab i fare, beror det på en konkret vurdering, i hvilken udstrækning tilsynsmyndigheden vil kunne tilbagekalde godkendelsen. Dette afhænger blandt andet af en vurdering af, om tilsynsmyndigheden kunne have nægtet godkendelsen som følge af det omhandlede forhold.

Det beror endvidere på en konkret vurdering, om tilsynsmyndigheden som følge af en hensigtsmæssighedsvurdering kan tilbagekalde godkendelsen.

Det må dog antages, at de kommunale tilsynsmyndigheder i praksis kun i yderst sjældne tilfælde vil overveje spørgsmålet om tilbagekaldelse af godkendelsen af en kommunes revision. De kommunale tilsynsmyndigheder har således ikke inden for det seneste årti haft sager om tilbagekaldelse af godkendelsen af en kommunes revision.

I forbindelse med tilsynsmyndighedens stillingtagen til godkendelse af *afskedigelse af revisionen* skal tilsynsmyndigheden påse, at der ikke med afskedigelsen er forfulgt formål, der må anses for usaglige eller uvedkommende i forhold til den revisionsfaglige indsats, der udføres eller er udført af den kommunale revision og påse, at afskedigelse ikke i øvrigt er i strid med lovgivningen. Navnlig hvis kommunalbestyrelsens beslutning om afskedigelse af revisionen er truffet inden for kortere tid efter ansættelsen af revisionen, vil tilsynsmyndigheden have anledning til at undersøge, om afskedigelsen er usaglig. Det falder uden for tilsynsmyndighedens kompetence at vurdere, hvorvidt afskedigelsen af den kommunale revision er sket i overensstemmelse med den indgåede aftale og den formueretlige lovgivning.

Kravet om tilsynsmyndighedens samtykke til kommunalbestyrelsens afskedigelse af den kommunale revision skal således sikre, at den kommunale revision ikke afskediges på baggrund af den kritik, som revisionen har fremsat overfor kommunen i revisionsberetningen.

De kommunale tilsynsmyndigheders kompetence omfatter alene den virksomhed, der udøves af kommunalbestyrelsen eller på kommunalbestyrelsens vegne. *Den kommunale revisions virksomhed* er således ikke omfattet af det kommunale tilsyn. De kommunale tilsynsmyndigheder fører således ikke tilsyn med den kommunale revisions udførelse af revisionsopgaven.

Det må dog antages, at tilsynsmyndigheden i forbindelse med overvejelser om en eventuel tilbagekaldelse af godkendelsen af revisionen vil kunne lægge vægt på oplysninger om, at revisionen eksempelvis har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og at de udviste forhold giver grundlag for at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde.

A.2. Regelgrundlaget for regionsrådets valg af den regionale revision

Den 1. januar 2007 etableres fem nye regioner. Samtidig nedlægges amtskommunerne, Hovedstadens Sygehusfællesskab og Hovedstadens Udviklingsråd, og der sker en ny fordeling af de opgaver, der løses i den offentlige sektor mellem kommuner, regioner og statslige myndigheder. Regionsloven (lov nr. 537 af 24. juni 2005 om regioner og om nedlæggelse af amtskommunerne, Hovedstadens Sygehusfællesskab og Hovedstadens Udviklingsråd) skaber de lovgivningsmæssige rammer for regionernes etablering, geografi og styrelse og indeholder en beskrivelse af regionernes opgaver.

Regionsrådet er regionens øverste myndighed, og regionsrådet har det øverste ansvar for hele den regionale virksomhed, herunder ansvaret for regionens regnskabsaflæggelse. Det påhviler i den forbindelse regionsrådet at afgive regnskabet til revisionen. Det påhviler endvidere regionsrådet at træffe afgørelse om de bemærkninger, som revisionen fremsætter til regnskabet, og at godkende regnskabet.

Den regionale revisionsopgave varetages af en sagkyndig revision, der skal godkendes af den regionale tilsynsmyndighed. Revisionen skal være uafhængig af regionen.

Revisionen omfatter alle de regnskabsområder, der hører under regionsrådet, og revisionsopgaven omfatter såvel finansiel revision som forvaltningsrevision.

Regionslovens indeholder i §§ 23, 28 og 29 bestemmelser om den regionale revision. Regler om den regionale revision er endvidere fastsat i §§ 5-8 i bekendtgørelse nr. 390 af 2. maj 2006 om regionernes budget- og regnskabsvæsen, revision m.v., som er udstedt med hjemmel i bl.a. regionslovens § 23, stk. 1 og § 24, stk. 1.

Desuden fastsætter regionsrådet i henhold til § 5, stk. 3, i bekendtgørelsen om regionernes budget- og regnskabsvæsen, revision m.v. nærmere regler om revisionen i et revisionsregulativ.

Kravene til den regionale revisions uafhængighed og sagkundskab, der fremgår af regionslovens § 28, stk. 1, og § 29, jf. den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 6, beskrives neden for i bilag A.2.1 henholdsvis A.2.2.

Reglerne vedrørende reaktionsmuligheder og tilsyn i forhold til den regionale revision beskrives nedenfor i bilag A.2.3.

Reglerne om den regionale revisions omfang og indhold fremgår af regionslovens § 28, stk. 2, og § 29, jf. den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 3. Disse regler beskrives nedenfor i bilag A.5. Udvalget har fundet en beskrivelse af disse regler nødvendig for en vurdering af, hvilke krav der bør stilles til den regionale revisions sagkundskab.

De øvrige af de nævnte bestemmelser om den regionale revision, der navnlig vedrører proceduren for revisionens afgivelse af beretninger vil ikke blive beskrevet, idet udvalget ikke efter kommissoriet har til opgave at vurdere disse regler.

A.2.1. Krav til den regionale revisions uafhængighed

Regionslovens § 29, jf. § 42, stk. 6, i den kommunale styrelseslov, hvorefter revisionen ikke må deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved revisionens stilling som uafhængig revision bringes i fare, afspejler princippet om den regionale revisions uafhængighed, og indebærer, at regler svarende til reglerne om den kommunale revisions uafhængighed finder anvendelse for den regionale revision.

Den regionale revision skal således på samme måde som den kommunale revision være uafhængig af regionen for at kunne varetage sine opgaver.

Kravet om revisionens uafhængighed indebærer med hensyn til *revisionens opgaver*, at revisionens hovedopgave i forhold til regionen skal være at udøve egentlig revisionsvirksomhed, og at revisionen som nævnt ikke må deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved revisionens stilling som uafhængig revision vil kunne bringes i fare.

Kravet om revisionens uafhængighed indebærer endvidere, at hverken regionsrådet, forretningsudvalget, andre udvalg nedsat af regionsrådet eller den regionale forvaltning kan øve konkret indflydelse på revisionens *tilrettelæggelse af revisionsarbejdet*.

Kravet om revisionens uafhængighed indebærer videre, at den regionale revision skal være *personelt og organisatorisk uafhængig* af den region, hvis regnskab skal revideres, ligesom *antagelse af den regionale revision for en vis kortere periode* vil være i strid med kravet om revisionens uafhængighed.

For en nærmere beskrivelse af kravene til den kommunale og dermed den regionale revisions uafhængighed henvises til bilag A.1.1.

A.2.2. Krav til den regionale revisions sagkundskab

Regionslovens § 28, stk. 1, stiller krav om, at den regionale revision skal være sagkyndig. Bestemmelsen svarer til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1.

Kravet om, at den regionale revision skal være sagkyndig, indebærer således, at den regionale revision skal varetages af en *regnskabskyndig og revisionskyndig revisor med særligt kendskab til regionale forhold*.

Kravet om sagkundskab forudsætter således foruden, at revisor er regnskabs- og revisionskyndig, at revisor har de fornødne færdigheder til at udføre de opgaver, som det efter regionsloven påhviler revisor at udføre ved revisionen af regionens regnskab. Revisor skal således have de fornødne færdigheder til at udføre såvel finansiell revision, herunder en juridisk-kritisk revision af, om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med lovgivningen, som løbende forvaltningsrevision, jf. bilag A.5.

For en nærmere beskrivelse af kravene til den kommunale og dermed den regionale revisions sagkundskab henvises til bilag A.1.2.

A.2.3. Reaktionsmuligheder og tilsyn i forhold til den regionale revision

Det følger af regionslovens § 28, stk. 2, 1. pkt., at den regionale revision, regionsrådet antager, skal godkendes af tilsynsmyndigheden. Det fremgår endvidere af regionslovens § 28, stk. 1, 2. pkt., at regionsrådets afskedigelse af revisionen kræver tilsynsmyndighedens samtykke.

Tilsynet med regionerne varetages af vedkommende statsforvaltning, jf. regionslovens § 30.

I det omfang afgørelser om godkendelse af den regionale revision, regionsrådet antager, eller om samtykke til regionsrådets afskedigelse af den regionale revision er truffet af vedkommende statsforvaltning, vil afgørelsen kunne indbringes for indenrigs- og sundhedsministeren, medmindre afgørelsen fuldt ud giver regionsrådet medhold, jf. regionslovens § 31, hvoraf det følger, at den kommunale styrelseslovs

§ 52, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse for statsforvaltningernes tilsyn med regionerne.

Statsforvaltningens reaktionsmuligheder og tilsyn i forhold til den regionale revision svarer til, hvad der gælder for den kommunale revision, hvorfor der henvises til beskrivelsen heraf i bilag A.1.3.

A.3. Revisorlovgivningen

De danske regler om revisorer fremgår af lov nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer (revisorloven) som ændret ved § 3 i lov nr. 364 af 19. maj 2005, § 3 i lov nr. 245 af 27. marts 2006 og § 29 i lov nr. 538 af 8. juni 2006. Loven trådte i kraft den 1. september 2003.

Loven bygger på to henstillinger fra Kommissionen om henholdsvis kvalitetssikring (2001/256/EF) og om revisorers uafhængighed (2002/590/EF). Henstillingerne er blevet til som et led i virkeliggørelsen af det indre marked for finansielle tjenesteydelser. Herudover bygger loven på bestemmelserne i Rådets 8. selskabsdirektiv (84/253/EØF), idet loven viderefører bestemmelser fra tidligere lovgivning, der gennemfører direktivet.

Den 7. maj 2006 udstedte Europa-Parlamentet og Rådet et nyt direktiv: Europa-Parlamentets og Rådets direktiv nr. 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF. Direktivet kaldes i det følgende det nye 8. selskabsdirektiv.

Dette direktiv ophæver med virkning fra den 29. juni 2006 det hidtil gældende 8. selskabsdirektiv (84/253/EØF). Ifølge art. 50 i det nye 8. direktiv skal henvisninger til det ophævede direktiv fra dette tidspunkt betragtes som henvisninger til det nye direktiv. Direktivet skal være implementeret i national, herunder i dansk lovgivning senest den 29. juni 2008. Direktivet er nærmere omtalt nedenfor under bilag A.3.3.4.

Når der nedenfor henvises til 8. selskabsdirektiv, vil der, medmindre andet anføres, være tale om det hidtidige direktiv.

A.3.1. Revisorlovens anvendelsesområde

Revision udført i henhold til revisorlovens bestemmelser

Revisorloven regulerer alene kravene til revisor, når denne udfører revisions- og erklæringsopgaver. Ved udførelsen af disse opgaver er revisor offentlighedens tillidsrepræsentant.

Efter revisorlovens § 1, stk. 2, finder loven anvendelse ved revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Kun revision udført af statsautoriserede eller registrerede revisorer er omfattet af revisorloven, jf. revisorlovens § 1, stk. 1 og 2.

Revisorloven finder således anvendelse ved enhver – lovbunden eller frivillig - revisions- eller erklæringsopgave, som en statsautoriseret eller registreret revisor udfører, medmindre der er tale om en erklæring udelukkende til hvervgivers eget brug. Udføres revisions- eller erklæringsopgaven af en statsautoriseret eller registreret revisor, er denne således omfattet af revisorloven, uanset om det er foreskrevet ved lov, at regnskabet skal underkastes revision eller ej.

Revision af kommunale regnskaber er således omfattet af revisorloven, hvis kommunens revisor er statsautoriseret eller registreret revisor.

Revisorlovens anvendelsesområde går videre end Rådets 8. selskabsdirektiv og Kommissionens henstilling om revisors uafhængighed, der alene vedrører "lovpligtig revision" (statutory audit), dvs. tilfælde, hvor revisionen og dermed også anvendelsen af en beskikket revisor er lovpligtig i medfør af fællesskabsretten, jf. bilag A.3.3.1. Det nye 8. selskabsdirektiv bruger samme afgrænsning af begrebet "lovpligtig revision" som det hidtidige 8. selskabsdirektiv, jf. det nye 8. selskabsdirektivs artikel 2, nr. 1. For at undgå enhver afgrænsningstvivel er det fastsat i revisorlovens § 2, at revisorloven omfatter alle situationer, hvor revisor i forbindelse med udførelse af opgaver, der er omfattet af loven, optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, dvs. enhver form for erklæringsafgivelse over for tredjemand, hvor der ikke er tale om en erklæring udelukkende til hvervgivers eget brug, jf. revisorlovens § 1, stk. 2.

Revisors øvrige ydelser, f.eks. revisors rådgivningsvirksomhed, er ikke omfattet af revisorloven. Revisorloven opstiller i modsætning til hidtidig revisorlovgivning ikke nogen grænser for revisors virksomhedsområde. Revisors øvrige aktiviteter vil indgå i vurderingen af revisors uafhængighed i forbindelse med en konkret revisions- eller erklæringsopgave, jf. bilag A.3.2.

Revision udført i henhold til årsregnskabsloven

Årsregnskabsloven (lovbekendtgørelse nr. 647 af 15. juni 2006) omfatter alle virksomheder, der er erhvervsdrivende, jf. årsregnskabslovens § 1, stk. 1. Virksomheder anses altid som værende erhvervsdrivende, såfremt virksomheden er omfattet af aktieselskabsloven, anpartsselskabsloven, lov om erhvervsdrivende fonde, lov om visse erhvervsdrivende virksomheder eller i øvrigt er erhvervsdrivende i henhold til lov. Finansielle virksomheder er dog underlagt særskilt lovgivning.

Virksomheder omfattet af årsregnskabsloven er inddelt i fire regnskabsklasser; A, B, C og D.

Årsrapporter udarbejdet af virksomheder omfattet af regnskabsklasse B, C og D skal revideres af enten en statsautoriseret eller registreret revisor, jf. årsregnskabslovens § 135. De mindre B-virksomheder – med undtagelse af holdingselskaber – er dog fritaget for herfor jf. årsregnskabslovens § 10 a, jf. § 135, stk. 1, 2. pkt., der trådte i kraft den 1. april 2006. Virksomhederne har pligt til at lade virksomhedens regnskab revidere, jf. årsregnskabslovens § 22, § 78 og § 102. Revision af årsrapporter for virksomheder omfattet af regnskabsklasse B (bortset fra mindre B-virksomheder), C og D vil derfor altid være omfattet af revisorloven.

Såfremt en virksomhed ikke er omfattet af de ovenfor nævnte regnskabsklasser, men alligevel anses for erhvervsdrivende, vil virksomheden være omfattet af regnskabsklasse A. Sådanne virksomheder kan frivilligt lade deres regnskab revidere. Der er ikke i årsregnskabsloven krav om, at revisor i virksomheder omfattet af regnskabsklasse A skal være statsautoriseret eller registreret revisor. Et sådant krav kan dog følge af anden lovgivning.

Er der ikke krav i lovgivningen om, at en statsautoriseret eller registreret revisor skal forestå revisionen, vil revision af regnskaber for virksomheder i regnskabsklasse A kun være omfattet af revisorloven i det omfang, virksomhedens revisor er statsautoriseret eller registreret revisor.

Opmærksomheden henledes på, at i det omfang, kommunale virksomheder anses for at være erhvervsdrivende virksomheder, vil de kommunale virksomheder være omfattet af årsregnskabsloven. Herved vil sådanne kommunale virksomheders årsrapporter - med den ovenfor omtalte undtagelse for helt små virksomheder - skulle revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor, såfremt den kommunale erhvervsdrivende virksomhed bliver omfattet af regnskabsklasse B eller C, hvilket vil afhænge af virksomhedens størrelse. Loven gælder dog ikke for kommunale virksomheder, som udelukkende er omfattet af regnskabsregler fastsat ved eller i henhold til den kommunale styrelseslov, jf. årsregnskabslovens § 1, stk. 3, nr. 3.

Revision udført i henhold til den kommunale styrelseslov

Det fremgår af den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, at enhver kommune skal have en sagkyndig revision. Revisionen skal omfatte alle under kommunalbestyrelsen henhørende regnskabsområder, jf. den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2.

Det følger ikke af den kommunale styrelseslov, at revisionen skal udføres af en statsautoriseret eller registreret revisor. Revision af kommunale regnskaber er ikke omfattet af revisorloven, medmindre den kommunale revision udføres af en statsautoriseret eller registreret revisor.

A.3.2. Danske regler om revisorers uafhængighed

I overensstemmelse med Kommissionens henstillinger stiller den gældende revisorlov krav til revisors konkrete uafhængighed og ikke som tidligere både til den konkrete og den generelle uafhængighed.

De krav til revisors generelle uafhængighed, som har været gældende i dansk revisorlovgivning frem til september 2003, bestod i en række generelle forbud mod, hvad revisor måtte beskæftige sig med udover revisionsvirksomhed. Der har i dansk revisorlovgivning været tradition for at regulere den generelle uafhængighed - en tradition, der, som nævnt, først er blevet brudt med revisorloven fra 2003. Baggrunden for ophævelsen af de tidligere krav til revisors generelle uafhængighed er Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed. Der har ikke i andre lande i Europa været samme tradition som i Danmark for en regulering af den generelle uafhængighed.

Betydningen af den generelle uafhængighed var, at revisorer tidligere ikke måtte tage ansættelse i andre virksomheder end revisionsvirksomheder uden at deponere deres beskikkelse, ligesom revisorer ikke kunne beklæde bestyrelsesposter,

drive udlejningsvirksomhed eller anden form for erhvervsvirksomhed. Revisorer måtte heller ikke tage ansættelse i det offentlige.

Disse forbud er faldet bort med revisorloven fra 2003, som til gengæld fokuserer langt mere på den konkrete uafhængighed, end den tidligere revisorlovgivning gjorde. Derfor er reglerne om den konkrete uafhængighed mere vidtgående end de regler, der fandtes i den tidligere lovgivning.

Den konkrete uafhængighed skal sikre, at revisor ved afgivelse af erklæringer er upåvirket af særinteresser og i øvrigt uvedkommende hensyn ved at stille krav til, hvilken grad af tilknytning til den virksomhed eller person, hvormod erklæring afgives, der kan accepteres.

Selv om revisorer efter revisorlovgivningen fra 2003 gerne må påtage sig f.eks. bestyrelsesposter i andre selskaber, kan det dog udmærket tænkes, at revisor netop ved at beklæde sådanne poster afskærer sig selv fra at revidere f.eks. en konkurrerende virksomhed. På den anden side afskæres revisor efter den nye revisorlovgivning ikke generelt fra at revidere regnskaber, selv om revisor påtager sig bestyrelsesposter. Revisor kan f.eks. formentlig godt revidere en maskinfabrik, selv om han beklæder en bestyrelsespost i en fødevarer virksomhed.

Den måde, uafhængighedsreglerne er opbygget på, vil indebære, at det typisk ikke er bestemte typer opgaver, der kan udløse inhabilitet, men at inhabilitet ofte udløses af forskellige former for tilknytning til kunden, hvor der i hvert enkelt tilfælde må foretages en konkret vurdering af, om revisor må udføre opgaven.

Nærværende afsnit indeholder en nærmere beskrivelse af de danske uafhængighedsregler. Udover reglerne om revisors konkrete uafhængighed, jf. bilag A.3.2.1., og reglerne om ejerskab af en revisionsvirksomhed, jf. bilag A.3.2.2., er der i den danske revisorlov andre regler, som har til formål at sikre revisors uafhængighed. Det drejer sig om reglerne om intern rotation, jf. bilag A.3.2.3, og vederlag, jf. bilag A.3.2.4. Også disse regler er i overensstemmelse med Kommissionens henstilling om revisorerers uafhængighed.

Bilag A.3.3 indeholder en beskrivelse af de EU-retlige regler om revisorerers uafhængighed.

Revisorloven regulerer alene kravene til revisor, når denne udfører revisions- og erklæringsopgaver, dvs. hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter revisorlovens § 1, stk. 2, finder loven alene anvendelse ved revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug, jf. nærmere bilag A.3.1.

Loven regulerer som nævnt alene revisors udførelse af revisions- og erklæringsopgaver, men ikke, som det var tilfældet med hidtidige lovgivning, grænserne for revisors virksomhed, dvs. hvad revisor må beskæftige sig med uden for de områder, der er af betydning for revisors virke som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Hvad revisor i øvrigt beskæftiger sig med såvel erhvervsmæssigt som i privatregi, reguleres ikke af loven, men som nævnt vil en sådan virksomhed kunne få indflydelse på, om revisor vil kunne påtage sig en konkret revisions- eller erklæringsopgave, idet revisor må afstå fra opgaven, hvis han på grund af sin involvering i f.eks. en bestemt erhvervsvirksomhed ikke vil være uafhængig, når han reviderer eller afgiver erklæringer for samme eller en anden bestemt erhvervsvirksomhed.

A.3.2.1. Danske regler om revisors konkrete uafhængighed

Revisorlovens § 11 regulerer revisorers konkrete uafhængighed og anvender i sin tilgang en princip-baseret metode, hvilket betyder, at revisor – ud fra en række overordnede fundamentale principper – skal foretage en bedømmelse af, om vedkommende i den konkrete situation er uafhængig. Uafhængigheden kan udsættes for trusler af varierende styrke, hvorfor revisor og revisionsvirksomheden, hver gang en sådan trussel opstår, skal vurdere betydningen af denne. Ved bedømmelsen af, om der i den konkrete situation kan forekomme trusler mod uafhængigheden, skal der tages udgangspunkt i, om en person med den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsafgivelse vil nå frem til, at revisor hverken har fælles interesse med eller interessekonflikt med den kunde, der skal afgives erklæring for.

Alternativet til en sådan princip-baseret tilgang er meget detaljerede regler om, hvad revisor må og især ikke må – det såkaldte "køgebogsprincip".

Revisorlovens § 11 er opbygget som en "flertrinsraket", hvor stk. 1 er det overordnede, generelt formulerede krav. Stk. 2 angiver de omstændigheder, der udgør en sådan trussel mod revisors uafhængighed, at vedkommende aldrig må afgive er-

klæring. I stk. 3 anføres nogle omstændigheder, der kan udgøre en trussel mod revisors uafhængighed, og hvor revisor derfor nøje må overveje, om vedkommende alligevel er uafhængig.

Ifølge generalklausulen i revisorlovens § 11, stk. 1, *må revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i § 1, stk. 2, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed.*

Af revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 1-8, fremgår en række omstændigheder, der altid vil være egnet til at vække tvivl om revisors konkrete uafhængighed, og som derfor bevirker, at revisor ikke må udføre opgaven. Disse omstændigheder omfatter navnlig nære familiemæssige, økonomiske eller beslutningsmæssige bånd til den virksomhed, der ønsker eller er genstand for revisionserklæringen.

Af revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 1, fremgår, at en omstændighed, der er egnet til at vække tvivl om revisors konkrete uafhængighed, altid vil foreligge når *revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, gennem tætte familiemæssige bånd er knyttet til personer, der udøver bestemmende indflydelse på, bestrider ledelsesmæssige opgaver for eller har ansvaret for økonomiske relationer hos den, som har ønsket erklæringen afgivet, eller som er genstand for erklæringen. Sådanne bånd vil altid foreligge ved ægteskab, ved faste samlivsforhold, ved adoptiv- eller plejeforhold og ved slægtskab i op- eller nedstigende linje til og med forældre og børn eller sidelinjen til og med søskende.*

Af revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 2, fremgår, at en omstændighed, der er egnet til at vække tvivl om revisors konkrete uafhængighed, altid vil foreligge, når *ægtefællen, den fast samlevende, forældre eller børn til revisor eller til andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, i øvrigt har mere end en ubetydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet.*

Af revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 3, fremgår, at en omstændighed, der er egnet til at vække tvivl om revisors konkrete uafhængighed, altid vil foreligge, når *revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, er eller inden for de seneste 2 år har været ansat i eller medlem af ledelsen i eller på et hvilket som helst niveau træffer eller har truffet beslutninger for den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet.*

Af revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 4, fremgår, at en omstændighed, der er egnet til at vække tvivl om revisors konkrete uafhængighed, altid vil foreligge, når *revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, har nogen form for direkte eller indirekte økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet.*

Af revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 5, fremgår, at en omstændighed, der er egnet til at vække tvivl om revisors konkrete uafhængighed, altid vil foreligge, når *revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, i øvrigt har økonomisk forbindelse med den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, medmindre den økonomiske forbindelse sker på almindelige forretningsmæssige vilkår og er ubetydelig. Uanset vilkårenes art er krydsende revision dog aldrig tilladt.*

Af revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 6, fremgår det endvidere, at en omstændighed, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed altid, vil foreligge, *såfremt den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, har nogen form for direkte eller indirekte økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet.*

Begrebet "økonomisk interesse" i revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 2, 4 og 6, omfatter bl.a. ejerinteresser i form af aktier, anpartar, ansvarlig lånekapital samt gælds- eller kautionsforpligtelser og lignende. De mere kunderelaterede forhold er derimod reguleret i revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 5, jf. ordene "økonomisk forbindelse".

Via ejerbestemmelsen i revisorlovens § 12 (se nedenfor) er der netop mulighed for, at f.eks. en erhvervsvirksomhed kan have ejerinteresser i en revisionsvirksomhed. I sådan en situation vil en revisor ansat i revisionsvirksomheden ikke kunne revidere eller erklære sig om denne erhvervsvirksomhed, da den har ejerinteresser i revisionsvirksomheden.

Af revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 7, fremgår det, at en omstændighed, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed, altid vil foreligge, *såfremt den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller denne virksomheds ledelsesmedlemmer eller ansatte har ret til*

at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller til bestyrelsen i revisionsvirksomhedens modervirksomhed.

Bestemmelsen præciserer, at revisor ikke må foretage revision eller afgive erklæring i en virksomhed, hvis virksomheden, virksomhedens ledelsesmedlemmer eller ansatte har ret til at udpege bestyrelsesmedlemmer i revisionsvirksomheden eller i dennes modervirksomhed. Bestemmelsen har selvstændig betydning, hvor retten til at udpege medlemmer til en revisionsvirksomheds bestyrelse ikke er knyttet sammen med en økonomisk interesse i revisionsvirksomheden, jf. nr. 6 ovenfor.

Revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8, indeholder en særlig bestemmelse om en supplerende omstændighed, som altid er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed ved revision af visse typer virksomheder, der er omfattet af revisorlovens krav om intern rotation, jf. bilag A.3.2.3. Det er således en betingelse, at erklæringen skal vedrøre et børsnoteret selskab, et statsligt aktieselskab, en virksomhed, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet eller en virksomhed, som i to på hinanden følgende regnskabsår opfylder to eller flere af følgende kriterier: 1) en medarbejderstab på 2500 personer 2) en balancesum på 5 mia. kr. eller 3) en nettoomsætning på 5 mia. kr. Det fremgår af bestemmelsen, at en omstændighed, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed, ved revision af disse selskaber altid vil foreligge, *såfremt revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden ud over de krav, der følger af god revisionsskik, har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlag for det forhold, der afgives erklæring om, eller har medvirket ved udarbejdelsen af det dokument, erklæringen vedrører, eller inden for de seneste to år har udarbejdet kandidatlistor til brug for rekruttering af medarbejdere til centrale finansielle og administrative ledelsesstillinger i virksomheden eller på tilsvarende måde har deltaget i rekrutteringsprocessen.*

Bestemmelsen indebærer, at revisors varetagelse af de omhandlede opgaver i virksomheder omfattet af reglerne om intern rotation altid må betragtes som omstændigheder, der vil være egnede til at vække tvivl om revisors uafhængighed.

I revisorlovens § 11, stk. 3, beskrives en række omstændigheder, der ikke nødvendigvis truer revisors uafhængighed, men hvor en særlig agtpågivenhed fra revisors side er påkrævet. En aktivering af forbudet i stk. 1 forudsætter, at der også efter anvendelsen af de mulige forholdsregler rester tvivl om revisors uafhængighed efter en velinformeret tredjemands opfattelse, jf. stk. 1.

Opregningen af omstændigheder i revisorlovens § 11, stk. 3, er ikke udtømmende. Generalklausulen i revisorlovens § 11, stk. 1, vil også i andre særlige tilfælde kunne føre til, at revisor ikke må påtage sig revisions- eller erklæringsopgaver.

Af revisorlovens § 11, stk. 3, nr. 1, fremgår, at omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors konkrete uafhængighed, ud over de i stk. 2, nævnte tilfælde blandt andet kan foreligge, *hvis revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, udfører eller inden for de seneste 2 år har udført andre opgaver af en sådan art for den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, at revisor ved at afgive erklæringen i hovedsagen ville udtale sig om eget eller de øvrige nævnte personers arbejde.*

Af revisorlovens § 11, stk. 3, nr. 2, fremgår, at omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors konkrete uafhængighed, ud over de i stk. 2, nævnte tilfælde blandt andet kan foreligge, *hvis revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, udadtil i forbindelse med juridiske tvister optræder eller inden for de seneste 2 år har optrådt som partsrepræsentant for den virksomhed eller klient, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet.*

Af revisorlovens § 11, stk. 3, nr. 3, fremgår, at omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors konkrete uafhængighed, ud over de i stk. 2, nævnte tilfælde blandt andet kan foreligge, *hvis andre personer, end de i stk. 2 eller nr. 1 og 2 omtalte, der direkte eller indirekte er knyttet til den revisionsvirksomhed, hvorfra erklæringen afgives, har eller inden for de seneste 2 år har haft forbindelse med den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, af en sådan art, at revisor ville have været afskåret fra at afgive erklæring, hvis revisor selv havde haft en tilsvarende forbindelse.*

I revisorlovens § 11, stk. 4, fastslås – i overensstemmelse med den principbaserede tilgang – at revisionsvirksomheder skal opstille retningslinjer, som sikrer, at en revisor, inden denne påtager sig en revisions- eller erklæringsopgave, tager stilling til, om der konkret foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om vedkommendes uafhængighed.

Af revisorlovens § 11, stk. 5, fremgår, at i europæiske aktieselskaber (SE-selskaber), som har et to-strengt ledelsessystem, omfatter de i § 11, stk. 2, nr. 2

og 7, omhandlede medlemmer af virksomhedens ledelse og bestyrelse såvel medlemmer af ledelsesorganet som af tilsynsorganet.

De konkrete uafhængighedsbestemmelser bygger, som foran omtalt, på Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed. Den principbaserede tilgang betyder, at revisor selv – som udgangspunkt – skal vurdere de trusler, der måtte være i forbindelse med en konkret erklæringsafgivelse. I de i stk. 2 omhandlede situationer er truslerne imidlertid vurderet som værende af et sådant omfang, at der er tale om forbudsbestemmelser. Der vil derfor ikke kunne dispenseres fra bestemmelserne.

A.3.2.2. Danske regler om ejerforholdene for revisionsvirksomheder

Det fremgår af revisorlovens § 2, stk. 2, at de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver – dvs. revisions- og erklæringsopgaver - alene må udføres af revisorer i statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 12, stk. 1. Se om betydningen heraf bilag A.3.7.1.

Med henblik på at sikre revisionsvirksomheders uafhængighed indeholder revisorlovens § 12 en række betingelser til ejerforholdene for revisionsvirksomheder.

Hovedreglen om revisionsvirksomheders ejerforhold fremgår af revisorlovens § 12, stk. 1, hvorefter de opgaver, som revisorer udfører i henhold til § 1, stk. 2, alene må udføres i enkeltmandsvirksomheder, interessentskaber, aktieselskaber, anpartsselskaber eller kommandit-aktieselskaber (partnerselskaber), der lader sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. revisorlovens kapitel 9, og som opfylder betingelserne i stk. 2-4. Sådanne virksomheder betegnes statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder.

Kravene til ejerforhold, herunder kapitalandele og stemmefordeling, fremgår af revisorlovens § 12, stk. 2, jf. dog stk.5, for så vidt angår revisionsinteressentskaber og af revisorlovens § 12, stk. 3, stk. 4 og stk. 6, jf. dog stk. 5, for så vidt angår revisionsaktieselskaber, revisionsanpartsselskaber og revisionskommandit-aktieselskaber (revisionspartnerselskaber).

For så vidt angår revisionsinteressentskaber gælder om ejerforholdet, jf. revisorlovens § 12, stk. 2, at, i revisionsinteressentskaber skal majoriteten af de ideelle andele og af stemmerne tilhøre statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisi-

onsvirksomheder. For at en virksomhed kan betegnes "statsautoriseret revisionsvirksomhed", skal majoriteten af andelene og af stemmerettighederne ejes af statsautoriserede revisorer. For at en virksomhed kan betegne sig "registreret revisionsvirksomhed", gælder tilsvarende, at majoriteten af andelene og af stemmerettighederne skal ejes af registrerede revisorer. Af de øvrige andele og stemmerettigheder i revisionsinteressentskabet kan andre end de i 1. pkt. nævnte interessenter maksimalt besidde 5 % hver. Denne begrænsning gælder dog, jf. revisorlovens § 12, stk. 2, ikke for:

- "1) personer, der har deres hovedbeskæftigelse i revisionsinteressentskabet, samt
- 2) revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv af 10. april 1984 om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber (84/253/EØF)."

En tilsvarende regel gælder efter revisorlovens § 12, stk. 3, for revisionsaktieselskaber, revisionsanpartsselskaber og revisionskommandit-aktie-selskaber. Majoriteten af aktie-, anparts- eller indskudskapitalen i selskabet skal være ejet af statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder, der ligeledes skal råde over flertallet af stemmerettighederne i selskabet.

Begrænsningen om, at andre maksimalt må besidde 5 % hver af de øvrige kapitalandele og stemmerettigheder i revisionssselskabet, gælder ikke for de oven for nævnte to persongrupper, jf. § 12, stk. 3, nr. 2 og 3. Begrænsningen gælder heller ikke for:

"Stk. 3. ...

- 2) medarbejderforeninger i det pågældende revisionssselskab, der er uafhængige af revisionssselskabets ledelse og alene ejer aktier eller anparter i revisionssselskabet samt alene har de under nr. 1, nævnte personer som medlemmer,
- 3) personer, der har erhvervet aktierne eller anparterne som led i en medarbejderordning,

..."

I bemærkningerne til revisorlovens § 12 er det blandt andet anført, at revisionsvirksomhederne spiller en central rolle i lovforslaget, idet revisors kerneområde, revision og erklæringsafgivelse, alene kan udføres gennem en revisionsvirksomhed. Be-

stemmelsen fastsætter derfor rammerne for indflydelse i revisionsvirksomheder og sikrer, at udefra kommende ikke kan få en dominerende indflydelse i virksomheden, samt at beslutningskompetencen fastholdes hos enten statsautoriserede eller registrerede revisorer i henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder. Ejerbestemmelsen indgår herved som et væsentligt element i sikringen af revisors uafhængighed.

Da det således er en forudsætning for, at der er tale om en revisionsvirksomhed, at der er en majoritet af henholdsvis kapitalandele og stemmerettigheder hos statsautoriserede eller registrerede revisorer eller tilsvarende revisionsvirksomheder, er det udelukket, at der lovligt kan etableres revisionsvirksomheder med en fordeling på f.eks. 50 % - 50 %

Særligt til revisorlovens § 12, stk. 2, bemærkes det, at bestemmelsen forudsætter, at revisorer har flertallet af såvel ejerandelen som af stemmerettighederne. Af stk. 2, 2. pkt. fremgår det, at de øvrige andele - dvs. op til 50 % - kan ejes af personer uden for kredsen af statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer. Udgangspunktet er dog, at sådanne personer eller virksomheder hver især kun kan eje op til 5 % af ejerandelene i det enkelte revisionsinteressentskab. Herved sikres det, at uvedkommende ikke får så stor en ejerandel, at der er risiko for, at revisionsvirksomheden lader sig lede af uvedkommende interesser. Bestemmelsen er i overensstemmelse med Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed, som ligeledes foreslår, at der sættes en maksimumgrænse for, hvor stor indflydelse - inden for 50 %-grænsen - ikke-revisorer kan have.

I medfør af revisorlovens § 12, stk. 5, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen tillade, at bestemmelserne om, at udefra kommende kun kan have ejerandele på op til 5 %, fraviges. Tilladelsen kan gøres tidsbegrænset og betinget. Der kan evt. være tale om, at en revisionsvirksomhed får tilladelse til, at en enkelt ejer har mere end 5 % af kapitalen og stemmerettighederne som led i en omstrukturering af virksomheden. Sådanne dispensationer vil oftest være tidsbegrænsede til en kortere periode.

Det fremgår af bemærkningerne til revisorlovens § 12, stk. 5, at det er forudsat, at der er tale om situationer, der i det hele frembyder fuldt ud så betryggende sikkerhed for virksomhedens uafhængighed, som loven i øvrigt kræver, samt at der er tale om helt særlige forhold. Det fremgår ikke nærmere af bemærkningerne hvilke konkrete situationer, der vil kunne gives dispensation i, men således som bemærk-

ningerne er formuleret, vil der skulle foretages en konkret vurdering af uafhængighedssituationen, og det vil kun være i ganske særlige situationer, der vil kunne gives dispensation. Det vil således også bero på en konkret vurdering, hvorvidt der foreligger en sådan særlig situation.

For de i § 12, stk. 3, nævnte selskaber gælder endvidere, jf. revisorlovens § 12, stk. 4, 1. pkt., at flertallet af bestyrelsesmedlemmerne skal være statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer. Er et revisionsanpartsselskab uden bestyrelse, skal flertallet af direktionsmedlemmerne bestå af statsautoriserede revisorer henholdsvis registrerede revisorer, jf. revisorlovens § 12, stk. 4, 2. pkt. I revisionskommandit-aktieselskaber (revisions partnerselskaber) skal majoriteten af komplementarerne være statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 12, stk. 4, 3. pkt. I europæiske aktieselskaber (SE-selskaber), som har et tostrengt ledelsessystem, omfatter de i § 12, stk. 4, 1. pkt. omhandlede bestyrelsesmedlemmer i revisionselskaber såvel medlemmer af ledelsesorganet som af tilsynsorganet, jf. revisorlovens § 12, stk. 4, 4. pkt.

Ved at lægge sig tæt op ad Kommissionens henstillinger om revisorers uafhængighed er der ved revisorloven af 2003 sket en række ændringer i forhold til de tidligere bestemmelser om ejerskab:

- I en revisionsvirksomhed skal majoriteten af såvel indskudskapitalen som af stemmerettighederne indehaves af revisorer. [...]
- Øvrige kapital- og stemmeandele, dvs. op til 50 %, kan ejes af andre end revisorer. Der er dog for personer, der ikke er ansat i virksomheden, en maksimumsgrænse for ejerskab på 5 % [...]
- Der åbnes op for, at revisorer, der er godkendt i medfør af Rådets 8. selskabsdirektiv nr. 84/253/EØF om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber, kan eje op til 50 % af såvel indskudskapital som af stemmeandel på lige fod med ansatte ikke-revisorer. [...]

A.3.2.3. Danske regler om intern rotation

Som en yderligere sikring af revisors uafhængighed er der med revisorloven fra 2003 i lovens § 10, stk. 2, indført regler om obligatorisk rotation i bl.a. børsnoterede og finansielle virksomheder. Revisionsvirksomheder, der reviderer sådanne virksomheder, skal sikre, at den eller de revisorer, der er ansvarlig for og underskriver

af revisionspåtegningen, udskiftes for en periode på mindst to år senest syv år efter, at de er udpeget til opgaven.

Revisionspåtegningen er revisors erklæring om den udførte revision og konklusionen herpå, som revisor forsyner det reviderede regnskab med efter revisionens afslutning, jf. revisorlovens § 10, stk. 4, 1. pkt.

Der er tale om intern rotation, dvs. at udskiftningen kan ske med andre revisorer fra samme revisionsvirksomhed. Den periode, hvor en revisor efter at have fungeret for en virksomhed i syv år er afskåret fra at underskrive revisionspåtegningen for den pågældende virksomhed, er på to år. Herefter vil revisoren på ny kunne fungere som revisor for den pågældende virksomhed.

Med reglerne om rotation sikres, at revisor ikke får en for nær tilknytning til kunden. I Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed er der peget på, at det kan udgøre en trussel mod uafhængigheden, hvis revisor eller det team, der deltager i udførelsen af revisionsopgaven, er beskæftiget gennem en længere periode med udførelsen af opgaver for den samme kunde. Regler om rotation har ikke tidligere været kendt i dansk revisorlovgivning.

Reglens udformning følger de anvisninger, der er givet i Kommissionens henstilling.

Følgende virksomheder er omfattet af bestemmelsen, indtil de ikke længere opfylder kriterierne: Børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber, virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, samt virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår opfylder to eller flere af følgende kriterier:

- 1) en medarbejderstab på 2500 personer,
- 2) en balancesum på 5 mia. kr., eller
- 3) en nettoomsætning på 5 mia.kr.

En børsnoteret virksomhed, et statsligt aktieselskab eller en virksomhed, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, vil således altid uanset størrelse være omfattet af revisorlovens regler om intern rotation.

A.3.2.4. Danske regler om revisors vederlag

Der gælder særlige regler om det vederlag, som revisor må tage for udførelsen af sine opgaver. Reglerne findes i revisorlovens § 13. Også disse regler tjener til sikring af revisors uafhængighed ved at sikre, at revisionsvirksomheden ikke bliver økonomisk afhængig af en kunde. En revisionsvirksomhed må efter revisorlovens § 13, stk. 1, ikke i hvert af tre på hinanden følgende regnskabsår have en større andel af sin omsætning end 20 % fra samme kunde.

Kravet gælder i de situationer, hvor revisor for kunden udfører revisions- eller erklæringsopgaver eller både udfører disse opgaver og konsulentopgaver, men kravet berører ikke opgaver, hvor revisor udelukkende beskæftiger sig med rådgivning for en kunde.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage herfra, hvis der foreligger særlige omstændigheder.

En revisor må efter revisorlovens § 13, stk. 2, for revisions- og andre erklæringsopgaver ikke betinge sig et højere vederlag for sit arbejde, end der kan anses for rimeligt, og vederlagets betaling eller størrelse må ikke gøres afhængigt af andre forhold end det udførte arbejde, dvs. vederlaget må f.eks. ikke være resultatafhængigt, idet bestemmelsen i revisorlovens § 13, stk. 2, i disse situationer tillige finder anvendelse, jf. revisorlovens § 13, stk. 3. Som noget nyt fastslås det i bemærkningerne til lovforslaget, at der primært må lægges vægt på markedsprisen ved forståelsen af "et rimeligt vederlag". Det vil således være vurderingen uvedkommende, hvor meget den pågældende virksomhed selv plejer at tage, uanset om dette er usædvanligt lidt eller usædvanligt meget. For at et vederlag skal kunne anses for urimeligt, bør der være tale om en betydelig niveauforskel mellem markedsprisen og det krævede eller accepterede beløb.

Det vederlag, som revisor tager for alle andre ydelser end erklæringsydelser, kan efter de nye regler som udgangspunkt aftales frit. En revisor kan således aftale, at hans vederlag f.eks. skal udgøre en procentdel af de besparelser, som en virksomhed har ved at følge revisors konsulentråd - det såkaldte "good cure – good pay". Denne vederlagsform må imidlertid ikke benyttes, hvis revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til rådgivningsopgaven eller kontrollerer dennes udførelse, samtidig for den samme hvervgiver kontrollerer eller er knyttet til erklæringsopgaven. Det skyldes, at bestemmelsen i revisorlovens § 13, stk. 2, i disse situationer tillige finder anvendelse, jf. revisorlovens § 13, stk. 3.

Der er altså ikke et absolut forbud mod resultatafhængigt vederlag for andre ydelser end erklæringsydelser i situationer, hvor en revisionsvirksomhed både erklærer sig og yder rådgivning til den samme kunde. Det er dog en betingelse, at det er forskellige personer i revisionsvirksomheden, der udfører erklæringsopgaver og rådgivningsopgaver for en given kundevirksomhed. I sådanne situationer kan der godt aftales et særligt resultatafhængigt vederlag for rådgivningsopgaverne.

Reglen om vederlag har eksisteret i dansk revisorlovgivning siden 1994, men reglerne er ændret i overensstemmelse med Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed, der tillader resultatafhængigt vederlag for andre ydelser end erklæringsydelser i situationer, hvor revisionsvirksomheden både erklærer sig om og f.eks. yder rådgivning og assistance til den samme kunde.

A.3.3. EF-regler om revisorers uafhængighed

Som omtalt foran under bilag A.3. og nærmere nedenfor under bilag A.3.3.4 er det hidtidige 8. selskabsdirektiv den 29. juni 2006 afløst af et nyt 8. selskabsdirektiv. Dette skal imidlertid ikke være implementeret i national ret før senest den 29. juni 2008, og nedenfor omtales derfor såvel det hidtidige som det nye 8. selskabsdirektiv.

A.3.3.1. Det hidtidige 8. selskabsdirektiv – Rådets direktiv nr. 84/253/EØF

Rådets 8. selskabsdirektiv af 10. april 1984 om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber (Rdir 84/253/EØF), fastsætter de minimumskvalifikationer, der kræves af personer, som foretager lovpligtig revision.

Direktivet har til formål at foretage en harmonisering af de kvalifikationer, som personer, der bemyndiges til at foretage lovpligtig revision af årsregnskaber for visse selskabsformer, skal være i besiddelse af, samt sikre, at disse personer opfylder visse vandels- og uafhængighedskrav.

Direktivet finder anvendelse på fysiske og juridiske personer, der skal foretage lovpligtig revision af årsregnskaber for selskaber henholdsvis konsoliderede regnskaber for helheder af virksomheder samt kontrol af overensstemmelse mellem på den ene side årsberetning og på den anden side årsregnskab henholdsvis konsolideret regnskab, for så vidt en sådan revision og en sådan kontrol er påkrævet i henhold til fællesskabsretten, jf. artikel 1.

Lovpligtig revision er reguleret i Rådets 4. selskabsdirektiv af 25. juli 1978 på grundlag af traktatens art. 54, stk. 3, litra g, om årsregnskaberne for visse selskabsformer (Rdir 78/660/EØF, som senest ændret ved Rdir 03/51), som foreskriver, at virksomheder omfattet af direktivet skal have deres årsregnskab revideret af en revisor, der af medlemsstaterne er autoriseret til at udføre lovpligtig revision på grundlag af 8. selskabsdirektiv, jf. nærmere 4. selskabsdirektivs artikel 51, jf. artikel 11. Nationalt kan efter de nævnte bestemmelser i direktivet foreskrives, at visse mindre virksomheder, som på statutidspunktet ikke overskrider to af de i direktivet fastsatte numeriske grænser for statussum, nettoomsætning eller gennemsnitligt antal medarbejdere i løbet af regnskabsåret, kan undlade at få deres regnskab revideret ved en autoriseret revisor. I Danmark har man hidtil forlangt lovpligtig revision af alle B-, C- og D-virksomheder, men Folketinget har ved ændring af årsregnskabsloven, der trådte i kraft den 1. april 2006, tilladt undtagelse af de mindste B-virksomheder, jf. bilag A.3.1. Ved den kommunale revision, som er foreskrevet i den kommunale styrelseslov, stilles der derimod ikke krav om, at revisionen skal foretages af en autoriseret revisor. Der er derfor ikke tale om lovpligtig revision i EU-retlig forstand.

I henhold til 8. selskabsdirektivs artikel 2, stk. 1, litra b, ii), skal flertallet af et revisionsfirmas stemmerettigheder besiddes af fysiske personer eller revisionselskaber, der opfylder direktivets krav, for at revisionsfirmaet kan autoriseres til at foretage lovpligtig revision. Ligeledes skal flertallet af medlemmerne i revisionselskabets administrations- eller ledelsesorgan bestå af personer, der opfylder direktivets minimumsbetingelser, jf. artikel 2, stk. 1, litra b, iii).

Direktivets Afdeling III indeholder regler om god revisorskik og revisorerens uafhængighed.

Ifølge direktivets artikel 24 foreskriver medlemsstaterne, at personer, der er autoriseret til at foretage lovpligtig revision, ikke kan udføre en af staterne krævet lovpligtig revision, såfremt de ikke er uafhængige ifølge lovgivningen i den medlemsstat, der stiller krav om denne revision. Artikel 24 gælder ligeledes for fysiske personer, som udfører lovpligtig revision i et revisionselskabs navn.

I sammenhæng med direktivets artikel 25 bestemmes således, at medlemsstaterne skal foreskrive, at revisorer ikke må foretage lovpligtig revision, hverken på egen hånd eller på vegne af et revisionsfirma, medmindre de er uafhængige. Artikel 26

fastsætter, at medlemsstaterne skal sikre, at autoriserede revisorer kan pålægges passende sanktioner, såfremt de ikke udfører revisionen på en uafhængig måde.

Bestemmelsen opstiller efter sin ordlyd ikke materielle krav til revisorens uafhængighed, men fastsætter blot, at lovpligtig revision alene kan ske, dersom revisoren er uafhængig i henhold til den nationale lovgivning. Derved er selve kravene til uafhængigheden hverken specificerede eller harmoniserede. Selv om der derfor næppe kan udledes noget krav til revisorerne personelle eller funktionelle uafhængighed af direktivet, forudsætter artikel 24 dog, at der i national ret findes bestemmelser om revisoreres uafhængighed.

Den tidligere danske revisorlovgivning opfyldte og den danske revisorlov fra 2003 opfylder med reglerne om konkret uafhængighed artikel 24.

I medfør af direktivets artikel 27 er der endvidere pålagt medlemsstaterne en forpligtelse til at sikre, at i det mindste aktionærer og selskabsdeltagere i et revisionselskab ikke griber ind i udførelsen af en revision på en måde, som vil kunne indvirke på uafhængigheden hos den fysiske person, der i revisionselskabets navn udfører lovpligtig revision. Dette krav gælder også for de medlemmer af selskabernes administrations-, ledelses- eller tilsynsorgan, der ikke personligt er anerkendt som revisorer.

Netop ejerbestemmelsens krav om, at udefrakommende ikke kan få en dominerende indflydelse i revisionsvirksomheden, samt at beslutningskompetencen fastholdes hos enten statsautoriserede eller registrerede revisorer i henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder sikrer, at artikel 27 overholdes i den danske revisorlov.

A.3.3.2. Kommissionens henstilling af 16. maj 2002 om revisoreres uafhængighed i EU: Grundlæggende principper (2002/590/EF)¹

Kommissionen har med henvisning til EF-traktatens artikel 211, andet led, skønnet det nødvendigt at rette henstilling til medlemsstaterne om grundlæggende principper for revisoreres uafhængighed. Henstillingens indhold er fremkommet dels på baggrund af Kommissionens grønne bog af 28. oktober 1996 om den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i Den Europæiske Union (KOM (96) 338), dels på

¹ EF-Tidende L 191, 19.7.2002

baggrund af drøftelser efter vedtagelsen af det hidtidige 8. selskabsdirektiv (84/253/EØF).

Konkret uafhængighed

Henstillingen anvender i sin tilgang en princip-baseret metode, hvilket betyder, at revisor – ud fra en række overordnede fundamentale principper – skal foretage en bedømmelse af, om vedkommende i den konkrete situation er uafhængig. Den måde, hvorpå en revisor over for omverdenen kan demonstrere, at vedkommende lever op til de fundamentale principper i Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed, er ved at fremstå som uafhængig.

Uafhængigheden kan udsættes for trusler af varierende styrke, hvorfor revisor og revisionsvirksomheden, hver gang en sådan trussel opstår, skal vurdere betydningen af denne. Ved bedømmelsen af, om der i den konkrete situation kan forekomme trusler mod uafhængigheden, skal der tages udgangspunkt i, om en person med den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsafgivelse vil nå frem til, at revisor hverken har fælles interesse med eller interessekonflikt med den kunde, der skal afgives erklæring for.

Henstillingen består af to dele: en begrebsramme, som skitserer de overordnede krav til uafhængigheden og et sæt af specifikke krav, der skal anvendes ved udførelsen af lovpligtig revision og andre lovpligtige erklæringer.

Henstillingen er ikke bygget op som en skitse til en regel-regulering, men indeholder i sin principbaserede tilgang en beskrivelse af kravene til revisors uafhængighed. På den måde udtrykkes relevante betragtninger, hovedregler og eksempler. Konkrete forhold kan spille ind, således at et givet forhold alligevel ikke bør forbydes, men måske i stedet imødegås af "safeguards" af forskellig karakter.

Det fremgår af henstillingens første betragtning, at revisors uafhængighed er af fundamental betydning for offentlighedens tillid til revisionsberetninger.

Videre fremgår det af femte betragtning, at baggrunden for henstillingen er, at medlemsstaternes nationale regler om revisorers uafhængighed er forskellige i flere henseender. Denne situation gør det vanskeligt at give investorer og andre interessenter i virksomheder i EU en ensartet garanti for, at revisor udfører sit arbejde uafhængigt overalt i EU.

Henstillingen omfatter alene lovpligtig revision dvs. revision, der udføres af en godkendt revisor jf. artikel 2, stk. 1, i Rådets direktiv 84/253/EØF, når denne udfører revision af et selskabs eller firmas årsregnskab og bekræfter, at årsberetningen stemmer overens med årsregnskabet, i det omfang en sådan revision og bekræftelse kræves i fællesskabsretten, eller udfører revision af en række virksomheders konsoliderede regnskab og bekræfter, at den konsoliderede årsberetning stemmer overens med det konsoliderede regnskab i det omfang en sådan revision og bekræftelse kræves i fællesskabsretten.

Indledningen til henstillingens generelle ramme i punkt A anfører, at revisor ved udførelsen af en lovpligtig revision skal være uafhængig af sin revisionsklient, både intellektuelt og i det ydre. Revisor bør ikke foretage en lovpligtig revision, hvis der er finansielle forbindelser, forretningsforbindelser, ansættelsesforbindelser eller andre forbindelser mellem revisor og hans klient (herunder visse øvrige tjenesteydelser, der præsteres til revisionsklienten), som en fornuftig og informeret tredjepart ville anse for at kompromittere revisors uafhængighed.

Blandt de faktorer, der kan bringe uafhængigheden i fare, peges på egeninteresse, selvrevision, partiskhed, fortrolighed eller tillid og intimidering jf. pkt. 3, nr. 1.

Hvor stor risikoen er for, at revisors uafhængighed kompromitteres, bestemmes ved at se på, hvor vægtige - enkeltvis eller kombineret - disse faktorer er, og hvordan de indvirker på revisors uafhængighed.

Den danske revisorlov opfylder med bestemmelserne i revisorlovens § 11 kravene til revisors konkrete uafhængighed i Kommissionens henstilling, jf. bilag A.3.4.1.

Ejerforhold

Ejerforhold og kontrol med revisionsvirksomheden er afgørende faktorer for, hvorvidt der foreligger omstændigheder, der kan være egnede til at vække tvivl om revisors uafhængighed.

Af generelle beskyttelsesforanstaltninger vedrørende ejerforhold og kontrol nævnes, for så vidt angår revisionsfirmaer (punkt 4.3.1):

"Hvis revisor er et revisionsfirma, skal mindst et flertal af firmaets stemmerettigheder (50 % + 1 stemme) indehaves af personer, der er autoriseret til at udføre lovpligtig revision i Den Europæiske Union. Revisors vedtægter bør indeholde be-

stemmelser, der garanterer, at en ejer, der ikke er revisor, ikke kan få kontrol over revisionsfirmaet."

Henstillingen svarer på dette punkt til, hvad der følger af det hidtidige 8. selskabsdirektivs krav om, at flertallet af et revisionsfirmas stemmerettigheder skal besiddes af fysiske personer eller revisionselskaber, der opfylder direktivets krav, for at revisionsfirmaet kan autoriseres til at foretage lovpligtig revision, jf. artikel 2, stk. 1, litra b, ii).

I den kommentar, henstillingen indeholder til det nævnte pkt. 4.3.1., nævnes, at det er et spørgsmål, om det at besidde flertallet af stemmerettighederne er tilstrækkeligt til at sikre revisorernes kontrol over firmaet. Hvis en person, der ikke er revisor, f.eks. har 49 % af stemmerettighederne, og de øvrige 51 % er fordelt på en række revisorer, kan den ejer, som ikke er revisor, have den faktiske kontrol over revisionsfirmaet. Man bør også overveje, hvilke beskyttelsesforanstaltninger der er behov for, for at undgå sådanne situationer.

For at mindske risikoen for, at ejerinteresser bestående af ikke-revisorer får kontrol over en revisionsvirksomhed, nævner kommentaren til henstillingen således, at der eksempelvis kan stilles krav om, at en enkelt ikke-revisor maksimalt skal kunne besidde 5 % - 10 % af de samlede stemmerettighederne i en revisionsvirksomhed.

Behovet for at bevare kontrollen over revisionsfirmaet er begrundet i ønsket om at undgå potentielle interessekonflikter i forbindelse med investering foretaget af private eller offentlige investorer. Det kan således forekomme betænkeligt at tillade fremskaffelse af kapital via udbud af aktier eller andele i revisionsvirksomheder, hvorved fysiske eller juridiske personer, der ikke har autorisation som revisor, kan opnå kontrol i revisionsvirksomheden. Derved kan der opstå risiko for, at revisors uafhængighed bringes i fare. Med henstillingens bestemmelser om stemmerettigheder er således tilsigtet et værn mod indflydelse og kontrol over revisionsvirksomheden fra ikke-revisorer.

Den danske revisorlov opfylder med ejerbestemmelsen i revisorlovens § 12 kravene i Kommissionens henstilling til majoritet af stemmerettigheder, og i revisorlovens § 12 er yderligere indsat bestemmelser, der regulerer ejerforholdene i revisionsvirksomheder, jf. bilag A.3.4.2.

De særlige danske overbygninger vedrører blandt andet opdelingen mellem statsautoriseret/registreret revisor henholdsvis statsautoriseret/registreret revisionsvirksomhed.

Henstillingen, der er rettet til medlemsstaterne, er ikke retligt bindende, hvorfor en manglende gennemførelse af de i henstillingen anførte grundlæggende principper for revisorers uafhængighed ikke kan sanktioneres retligt, jf. EF-traktatens artikel 249, stk. 5.

Opretholdelse af en retstilstand, der ikke er i overensstemmelse med henstillingen, vil derimod kunne medføre politisk kritik og påtale fra Kommissionen.

Som omtalt foran er henstillingen fulgt op med et nyt 8. selskabsdirektiv med et til henstillingen svarende indhold, jf. også nedenfor under A.3.3.4. Direktiv 2006/43/EF er udstedt af Europa-Parlamentet og Rådet den 17. maj 2006, men skal først være gennemført i national ret den 29. juni 2008.

A.3.3.3. Kommissionens henstilling af 25. november 2000 om mindstekrav til kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision (2001/256 EF)²

Kommissionens henstilling om kvalitetssikring indeholder bestemmelser om en obligatorisk kvalitetssikring foretaget af et uafhængigt kontrolorgan, hvor flertallet af medlemmerne ikke er revisorer.

I forbindelse med kvalitetssikringen skal den, som kontrollerer en revisionsvirksomhed, blandt andet påse, at revisionsvirksomheden har opstillet retningslinjer, som sikrer, at revisor - forinden denne påtager sig en erklæringsopgave - vurderer, om den fornødne uafhængighed foreligger i den konkrete situation, samt at revisor i øvrigt lever op til de i lovgivningen opstillede krav til kvaliteten af det udførte arbejde.

I medfør af henstillingens pkt. 4.2. skal kvalitetskontrollen omfatte følgende emner med henblik på analyse af de enkelte revisionsdokumenter:

- "- kvaliteten af arbejdsdokumenternes oplysninger som grundlag for vurderingen af kvaliteten af revisionsarbejdet
 - overholdelse af revisionsstandarder

² EF-Tidende L 091, 31.3.2001

- overholdelse af etiske principper og regler, herunder regler om uafhængighed
- revisionsberetninger (...)"

Henstillingen indeholder ikke egentlige krav til uafhængigheden, men forudsætter, at der foreligger regler om uafhængighed. Henstillingen skal sikre, at overholdelse af regler om uafhængighed indgår i kvalitetskontrollen.

A.3.3.4. Det nye 8. selskabsdirektiv – Europa-Parlamentets og Rådets direktiv nr. 2006/43/EF

Kommissionen har den 21. maj 2003 offentliggjort en handlingsplan om styrkelse af den lovpligtige revision i EU. Handlingsplanen skal med baggrund i bl.a. Enrons sammenbrud og de efterfølgende regnskabsskandaler ses som et skridt til at styrke tilliden til kapitalmarkederne og til revisionen inden for EU.

Manglen på en harmoniseret tilgang til lovpligtig revision i EU var årsag til, at Kommissionen allerede i 1996 iværksatte en omfattende undersøgelse af behovet for yderligere tiltag på EU-plan vedrørende lovpligtig revision. Denne øvelse blev indledt med Kommissionens grønbog fra 1996 om "Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i Den Europæiske Union". Reaktionen på grønbogen viste, at der var behov for en indsats på EU-plan. De konklusioner, som Kommissionen drog med hensyn til senere EU-regulering, indgik i Kommissionens meddelelse fra 1998 "Lovpligtig revision i EU: Vejen frem.

En direkte udløber af ovennævnte initiativer er netop de ovenfor omtalte henstillinger om revisorers uafhængighed og kvalitetssikring.

På trods af alle disse initiativer har Kommissionen ment, at den nuværende situation kræver yderligere tiltag for at styrke investorerne tillid til kapitalmarkederne og for at øge den offentlige tillid til revisorerne i EU.

Det overordnede mål er at skabe et effektivt kapitalmarked i EU i senest 2005.

Med henblik herpå udstedte Europa-Parlamentet og Rådet den 17. maj 2006 et nyt direktiv: Europa-Parlamentets og Rådets direktiv nr. 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF.

Direktivet ophæver med virkning fra den 29. juni 2006 det hidtil gældende 8. selskabsdirektiv, jf. det nye direktivs art. 50. Direktivet er offentliggjort i EF-Tidende, og det skal være implementeret i national ret, herunder i dansk lovgivning, den 29. juni 2008, jf. det nye direktivs art. 53.

Med det nye direktiv sker der en modernisering af 8. selskabsdirektiv med det formål at tilvejebringe et samlet retsgrundlag for al lovpligtig revision i EU.

Det nye 8. selskabsdirektiv finder anvendelse på samtlige lovpligtige revisioner, der foretages i EU. Direktivet viderefører i vid udstrækning bestemmelserne i det hidtidige 8. selskabsdirektiv om godkendelse af revisorer og revisionsvirksomheder. Der sker dog en mindre lempelse af reglerne om ejer- og ledelsesbestemmelserne i revisionsvirksomheder.

Herudover styrkes den lovpligtige revision ved, at der indføres bestemmelser om etik og tavshedspligt, uafhængighed, anvendelse af de internationale revisionsstandarder, kvalitetskontrol, om undersøgelse og sanktionering af revisorer og revisionsvirksomheder, samt ved, at der stilles krav om et overordnet offentligt tilsyn med revisorerne og revisionsvirksomhederne. Endelig opstilles der et regelsæt om revisionskomiteer for virksomheder af særlig offentlig interesse.

For så vidt angår bestemmelserne om uafhængighed og om kvalitetskontrol er der i realiteten tale om, at de to henstillingeres regler inkorporeres i direktivet.

Konkret uafhængighed

I det nye 8. selskabsdirektivs art. 22 er der fastsat en række krav til revisors og revisionsfirmaets uafhængighed og objektivitet. Af art. 22, stk. 1, fremgår således, at medlemsstaterne skal sikre, at den revisor og/eller det revisionsfirma, der udfører lovpligtig revision, er uafhængig af den virksomhed, der revideres, og ikke er involveret i dennes beslutningstagning.

Af art. 22, stk. 2, fremgår dernæst, at medlemsstaterne skal sikre, at en revisor eller et revisionsfirma ikke udfører en lovpligtig revision, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt eller andet forhold mellem revisor, revisionsfirma eller netværk – herunder levering af ikke-revisionsydelser – og den virksomhed, der revideres, som ville få en objektiv, fornuftig og velinformeret tredjepart til at konkludere, at revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed er bragt i fare. I tilfælde af trusler med revisorens eller revisi-

onsfirmaets uafhængighed, såsom selvrevision, egeninteresse, partiskhed, fortrolighed, tillid eller intimidering, skal revisoren eller revisionsfirmaet træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Er truslen af en sådan art i forhold til de trufne sikkerhedsforanstaltninger, at deres uafhængighed er bragt i fare, må revisoren eller revisionsfirmaet ikke udføre den lovpligtige revision.

I forbindelse med lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden fremgår det endvidere af art. 22, 2. afsnit, at medlemsstaterne skal sikre, at en revisor eller et revisionsfirma, når det er nødvendigt for at beskytte deres uafhængighed, ikke udfører en lovpligtig revision, hvor der er tale om selvrevision eller egeninteresse.

Endvidere stilles krav om, at medlemsstaterne sikrer, at revisorer og revisionsfirmaer i deres revisionsarbejdsrapporter dokumenterer alle væsentlige trusler mod deres uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler, jf. art. 22, stk. 3.

Af art. 22, stk. 4, fremgår, at Kommissionen kan vedtage principbaserede gennemførelsesbestemmelser vedrørende blandt andet de situationer, hvor truslerne mod revisors eller revisionsfirmaets uafhængighed er af et sådant omfang, at revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed er bragt i fare, således at revisor eller revisionsfirmaet ikke må udføre lovpligtig revision, jf. artikel 22, stk. 2.

Af præambelens pkt. 11 fremgår bl.a., at Kommissionen ved vedtagelsen af de nævnte gennemførelsesbestemmelser kan tage hensyn til principperne i Kommissionens henstilling af 16. maj 2002 om revisors uafhængighed i EU. Det fremgår videre af præambelen, at revisorer og revisionsvirksomheder bør være uafhængige, når de udfører lovpligtig revision. De kan orientere den virksomhed, der revideres, om spørgsmål, der dukker op i forbindelse med revisionen, men bør holde sig ude fra virksomhedens interne beslutningsprocesser. Hvis de kommer i en situation, hvor truslerne mod deres uafhængighed er alvorlige, selv efter at der er truffet sikkerhedsforanstaltninger til at begrænse sådanne trusler, bør de fratræde eller afholde sig fra revisionen. Den konklusion, at der består et forhold, som bringer revisorens uafhængighed i fare, kan være anderledes, hvad angår forholdet mellem revisoren og den reviderede virksomhed, end hvad der angår netværket og den reviderede virksomhed. En trussel mod en revisors eller et revisionsfirmas uafhængighed kan f.eks. være direkte eller indirekte økonomisk interesse i den virksomhed, der revideres, eller levering af andre ikke-revisionsydelser. Størrelsen på

honoraret fra en virksomhed, der revideres, og/eller honorarets sammensætning kan også true en revisors eller et revisionsfirmas uafhængighed.

Ejerskab

Det fremgår af det nye 8. selskabsdirektivs art. 3, stk. 1, at lovpligtig revision kun må udføres af revisorer eller revisionsfirmaer, som er godkendt af den medlemsstat, som kræver den lovpligtige revision.

Som revisionsfirmaer kan medlemsstaternes kompetente myndigheder udelukkende godkende virksomheder, der opfylder betingelserne i direktivets art. 3, stk. 4, litra a) – d).

Af art. 3, stk. 4, litra b, fremgår, at flertallet af stemmerettighederne i en virksomhed skal indehaves af revisionsfirmaer, der er godkendt i en medlemsstat, eller af fysiske personer, som mindst opfylder kravet om et godt omdømme i art. 4 og kravene til den teoretiske og praktiske uddannelse i art. 6 - 12, dvs. fysiske personer, som dermed opfylder kravene i direktivets artikel 3, stk. 4, litra a, til at blive godkendt som revisorer i en medlemsstat. Medlemsstaterne kan vedtage, at sådanne fysiske personer også skal være godkendte i en anden medlemsstat.

Af art. 3, stk. 4, litra c, fremgår, at et flertal på højst 75 % af medlemmerne af virksomhedens bestyrelse eller direktion skal bestå af revisionsfirmaer, der er godkendt i en medlemsstat, eller fysiske personer, som mindst opfylder kravet om et godt omdømme i art. 4 og kravene til den teoretiske og praktiske uddannelse i art. 6 – 12, dvs. fysiske personer, som dermed opfylder kravene i direktivets artikel 3, stk. 4, litra a, til at blive godkendt som revisorer i en medlemsstat. Medlemsstaterne kan vedtage, at sådanne fysiske personer også skal være godkendt i en anden medlemsstat. Hvis en sådan bestyrelse eller direktion kun har to medlemmer, skal det ene medlem mindst opfylde betingelserne i litra c.

Medlemsstaterne kan efter direktivets art. 3, stk. 4, andet afsnit, kun fastsætte yderligere betingelser for så vidt angår for så vidt angår kravet i litra c om, at flertallet af medlemmerne af virksomhedens bestyrelse eller direktion skal være godkendte revisorer eller revisionsfirmaer. Sådanne betingelser skal stå i et rimeligt forhold til de forfulgte mål og må ikke gå ud over, hvad der er strengt nødvendigt.

Intern rotation

Som nævnt fremgår det af art. 22, 2. afsnit, at medlemsstaterne i forbindelse med lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden skal sikre, at en revisor eller et revisionsfirma, når det er nødvendigt for at beskytte deres uafhængighed, ikke udfører en lovpligtig revision, hvor der er tale om selvrevision eller egeninteresse.

For så vidt angår sikring af revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed i forhold til virksomheder af interesse for offentligheden fremgår om intern rotation af præambelens pkt. 26, at der med henblik på at sikre større uafhængighed for revisorer af virksomheder af interesse for offentligheden bør foretages regelmæssig udskiftning af ledende revisorer, der reviderer sådanne virksomheder. For at organisere en sådan rotation bør medlemsstaterne kræve udskiftning af ledende revisionspartnere, som tager sig af en revideret virksomhed, samtidig med at der gives mulighed for, at den revisionsvirksomhed, som den ledende revisionspartner er tilknyttet, fortsat kan være virksomhedens revisor.

Vederlag

For så vidt angår revisors vederlag fremgår det af direktivets art. 25, at medlemsstaterne skal sikre, at der findes regler, ifølge hvilke honorarer for lovpligtig revision ikke påvirkes eller bestemmes af levering af yderligere tjenesteydelser til den virksomhed, der revideres og ikke må baseres på tilfældigheder.

A.3.4. Forholdet mellem de danske regler og EF-reglerne om revisors uafhængighed

A.3.4.1. Forholdet mellem de danske regler og EF-reglerne om revisors konkrete uafhængighed

Kommissionens henstilling om revisorerers uafhængighed nr. 2002/590/EF er som nævnt i bilag A.3.3.2 vedtaget den 16. maj 2002. Henstillingen anvender i sin tilgang som nævnt en princip-baseret metode, hvilket betyder, at revisor – ud fra en række overordnede fundamentale principper – skal foretage en bedømmelse af, om han eller hun i den konkrete situation er uafhængig. Den måde, hvorpå en revisor over for omverdenen kan demonstrere, at han eller hun lever op til de fundamentale principper i Kommissionens henstilling, er ved at fremstå som uafhængig.

Uafhængigheden kan udsættes for trusler af varierende styrke, hvorfor revisor og revisionsvirksomheden, hver gang en sådan trussel opstår, skal vurdere betydningen af denne. Ved bedømmelsen af, om der i den konkrete situation kan forekomme trusler mod uafhængigheden, skal der tages udgangspunkt i, om en person

med den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsafgivelse vil nå frem til, at revisor hverken har fælles interesse med eller interessekonflikt med den kunde, der skal afgives erklæring om.

Henstillingen er ikke bygget op som en skitse til en regel-regulering, men indeholder i sin principbaserede tilgang en beskrivelse af kravene til revisors uafhængighed. På den måde udtrykkes relevante betragtninger, hovedregler og eksempler. Konkrete forhold kan spille ind, således at et givet forhold alligevel ikke bør forbydes, men måske i stedet imødegås af "safeguards" af forskellig karakter.

Ved lovgivers udarbejdelse af § 11 i revisorloven, har opgaven bestået i at transformere henstillingens mange betragtninger, forslag og undtagelser til en anvendelig lovregulering, der harmonerer med dansk lovgivningstradition.

Den måde, hvorpå henstillingens betragtninger om uafhængighed er udfærdiget - sammenlignet med den endelige udformning af regelsættet i revisorlovens § 11 - egner sig ikke til skematiske opstillinger. Betragtningerne i henstillingen er derfor ikke søgt sammenholdt med de enkelte bestemmelser i lovens § 11. Som eksempel på vanskelighederne ved en sådan sammenligning kan nævnes, at de faktorer, som angives i henstillingen om f.eks. familiært betinget inhabilitet, finansiel inhabilitet og beslutningsinhabilitet eller selvrevision i lovens § 11 er udfærdiget som egentlige bestemmelser, som revisor skal forholde sig til i forbindelse med enhver erklæringsafgivelse.

Af bemærkningerne til revisorlovens § 11 fremgår det - i forbindelse med angivelse af eksempler på situationer, hvor revisor kan tænkes at være inhabil - at fortolkning og anvendelse forudsættes at ske så EU-konformt som muligt, hvorfor også de anbefalinger og bemærkninger, der findes i Kommissionens henstilling, vil kunne være vejledende.

Den danske revisorlov opfylder med bestemmelserne i revisorlovens § 11 kravene til revisors konkrete uafhængighed i Kommissionens henstilling. Som nævnt i bilag A.3.3.4. er henstillingens principbaserede tilgang til spørgsmålet om revisors uafhængighed videreført i det nye 8. selskabsdirektiv.

A.3.4.2. Forholdet mellem de danske regler og EF-reglerne om ejerforholdene for revisionsvirksomheder

Af de generelle bemærkninger til lovforslaget til den danske revisorlov af 2003 (L 2002 144) fremgår det om ejerskabet for revisionsvirksomheder (FT 2002-2003, tillæg A, sp. 3611ff), at reglerne om ejerskab til revisionsvirksomheder indgår som et væsentligt moment i sikringen af revisors uafhængighed. Lovforslaget lægger sig i dette spørgsmål tæt op ad Kommissionens henstilling om revisorerers uafhængighed, der dog alene kræver, at revisorer har majoriteten af stemmerettighederne i en revisionsvirksomhed.

Revisorlovens bestemmelser om ejerskab har sammen med stemmeretsbestemmelserne til formål at sikre, at ikke-revisorer ikke får dominerende kontrol og dermed indflydelse over revisionsvirksomheden og de deri ansatte revisorer. Mens stemmeretsbestemmelserne, som nævnt, hidrører fra Kommissionens henstilling, er ejerbestemmelserne et særskilt dansk lovgivningskrav, der har til formål at skabe et yderligere værn til sikring af revisorerers uafhængighed i forbindelse med disse revisions- og erklæringsvirksomhed.

Som omtalt foran under A.3.3.4. indeholder det nye 8. selskabsdirektiv i art. 3, stk. 4, 2. afsnit, en bestemmelse om, at medlemsstaterne kun kan fastsætte yderligere betingelser for så vidt angår kravet om, at flertallet af medlemmerne af virksomhedens bestyrelse eller direktion skal være godkendte revisorer eller revisionsfirmaer. Sådanne betingelser skal stå i et rimeligt forhold til de forfulgte mål og må ikke gå ud over, hvad der er strengt nødvendigt. Direktivets ejerbestemmelser får hermed i det væsentlige karakter af maksimumsbestemmelser, og det vil ikke være muligt inden for direktivets rammer at stille særlige kapitalkrav i den nationale lovgivning.

Revisorlovens krav om, at *majoriteten af stemmerettighederne* skal tilhøre statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer, er gennemført på baggrund af det hidtidige 8. selskabsdirektiv og EU-Kommissionens henstilling om revisorerers uafhængighed, idet den særlige danske opdeling mellem statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder dog har medført et krav om, at flertallet af stemmerettigheder enten skal tilhøre statsautoriserede eller registrerede revisorer.

Det nye 8. selskabsdirektiv indeholder krav svarende til det hidtidige 8. selskabsdirektiv, dog således at der ikke efter det nye 8. selskabsdirektiv kan stilles krav om, at majoriteten af stemmerettigheder skal tilhøre fysiske eller juridiske personer godkendt i den medlemsstat, som kræver den lovpligtige revision. Efter direktivet er

det tilstrækkeligt, at majoriteten af stemmerettigheder udgøres af fysiske eller juridiske personer godkendt i en af medlemsstaterne, og medlemsstaterne må ikke fastsætte supplerende betingelser til direktivets bestemmelse herom, jf. ovenfor. Den særlige danske opdeling mellem statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder kan derfor næppe opretholdes i den nuværende form, idet også revisorer godkendt i andre medlemsstater skal medregnes ved opfyldelsen af majoritetskravet.

Revisorlovens krav om, at personer uden for kredsen af statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer som udgangspunkt højst hver især kan besidde op til 5 % af stemmerettighederne, modsvares ikke af nogen udtrykkelig bestemmelse herom i det hidtidige eller det nye 8. selskabsdirektiv, men hidrører fra EU-Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed. Kravet vil derfor antagelig som et udmøntning af det nye 8. selskabsdirektivs principper om uafhængighed, kunne videreføres efter det nye 8. selskabsdirektiv som et krav til begrænsning af ejerskabet for fysiske eller juridiske personer, der ikke er godkendt som revisorer eller revisionsvirksomheder i nogen af medlemsstaterne.

Revisorlovens krav om, at *flertallet af bestyrelsesmedlemmerne* eller - såfremt der ikke er en bestyrelse i selskabet - flertallet af direktionsmedlemmerne skal være statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer, er gennemført på baggrund af det hidtidige 8. selskabsdirektiv, idet den særlige danske opdeling mellem statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer dog har medført et krav om, at flertallet af stemmerettigheder enten skal tilhøre statsautoriserede eller registrerede revisorer.

Det nye 8. selskabsdirektiv indeholder et krav om, at flertallet af bestyrelsen eller direktionen skal udgøres af fysiske eller juridiske personer godkendt i en af medlemsstaterne. Medlemsstaterne må kun fastsætte supplerende krav til denne betingelse i direktivet, hvis disse er proportionale i forhold til de forfulgte mål, jf. ovenfor. Det særlige danske krav om, at majoriteten af ledelsesmedlemmerne skal udgøres af enten statsautoriserede eller registrerede revisorer, kan derfor næppe opretholdes efter det nye 8. selskabsdirektiv, da også revisorer godkendt i andre medlemsstater skal medregnes ved opfyldelsen af dette majoritetskrav.

Revisorlovens krav om, at *majoriteten af kapitalandelen* skal tilhøre statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer eller revisionsvirksomheder, og at andre personer højst hver især kan eje op til 5 % af kapitalen, følger derimod hverken af

det hidtidige 8. selskabsdirektiv, af EU-Kommissionens henstilling eller af det nye 8. selskabsdirektiv. Da medlemsstaterne ikke må fastsætte supplerende krav hertil, jf. ovenfor, kan revisorlovens bestemmelse herom næppe opretholdes efter det nye 8. selskabsdirektiv.

I forbindelse med forberedelserne til implementeringen af det nye 8. direktiv har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bedt Revisorkommissionen om at komme med forslag til, hvordan en række bestemmelser kan gennemføres i dansk ret. Revisorkommissionen har i oktober 2006 afgivet betænkning nr. 1478 om revisorlovgivning i internationalt perspektiv, hvori en række af direktivbestemmelserne behandles, herunder bestemmelserne om ejerskab i revisionsvirksomheder.

I betænkningens kapitel 8.4. på side 152 f. anfører Revisorkommissionen bl.a. følgende om revisionsvirksomheder:

”Det er Revisorkommissionens opfattelse, at bestemmelserne om stemmeret og ejerforhold indgår som et væsentligt element i sikringen af revisors uafhængighed – herunder om der er tale om en statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed. Ud fra bestemmelsens ordlyd i artikel 3, stk.4, litra b – eksempelvis fysiske personer der skal opfylde visse betingelser og kvalifikationer – anser Revisorkommissionen det imidlertid for tvivlsomt, om de nugældende krav i revisorlovens § 12, stk. 2 og 3, kan opretholdes i relation til, at flertallet af stemmerettigheder og ejerandele i danske revisionsvirksomheder skal besiddes af statsautoriserede revisorer/statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer/registrerede revisionsvirksomheder.

Revisorkommissionen er af den opfattelse, at de nugældende danske regler vil være i strid med EU-retten om den frie etableringsret. Hvis Revisorkommissionens fortolkning lægges til grund, er konsekvensen, at revisorer fra ethvert EU-land, der er godkendt efter 8. direktiv, opfylder kriterierne for at have majoriteten af stemmerettigheder i en dansk revisionsvirksomhed. Revisorkommissionen er opmærksom på, at det anførte indebærer, at man ikke her i landet kan nøjes med at skelne mellem statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder.”

Revisorkommissionen foreslår på denne baggrund, at revisorlovens bestemmelse om revisionsvirksomheder ændres på fire punkter, jf. betænkningens kapitel 8.3. på side 151 f.:

1. Kravet om, at beskikkede revisorer skal have majoriteten af såvel kapital som stemmeret, erstattes af et krav om, at de alene skal have majoriteten af stemmeretten. Tilsvarende begrænses 5%-reglen til alene at vedrøre stemmeretten.

2. Udenlandske revisorer og revisionsvirksomheder, der er godkendt i henhold til 8. direktiv, ligestilles med danske beskikkede revisorer og revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 12, og indgår således på lige fod med danske beskikkede revisorer og revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 12, i den nævnte bestemmelse om majoritet af stemmeretten i en revisionsvirksomhed.

3. Den juridiske form, hvori revisionsvirksomheder hidtil har kunnet drives, udvides, så revisionsvirksomheder fremover principielt kan drives i alle ejerformer, der er gængse i dansk lovgivning.

4. Som en konsekvens af, at revisorer samt revisionsvirksomheder, som er godkendt i henhold til 8. direktiv, kan eje en dansk revisionsvirksomhed, ændres pligten til for revisionsvirksomheder, hvoraf majoriteten af stemmerettighederne indehaves af statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer/revisionsvirksomheder, at benytte betegnelsen "statsautoriseret revisionsvirksomhed" henholdsvis "registreret revisionsvirksomhed" til en eneret for sådanne virksomheder.

De omhandlede ændringer vil bringe den danske revisorlovs bestemmelser om revisionsvirksomheder i overensstemmelse med 8. direktiv.

Skematisk oversigt over, hvilke krav om ejerforhold der følger af revisorlovens § 12 henholdsvis det hidtidige og nye 8. selskabsdirektiv og Kommissionens henstilling om revisorerers uafhængighed:

<p>Revisorlovens § 12</p>	<p>Krav, der følger af det hidtidige og nye 8. direktiv henholdsvis Kommissionens henstilling om revisorerers uafhængighed</p>
<p><u>Indskudskapital:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Majoriteten af indskudskapitalen skal tilhøre enten statsautoriserede eller registrerede revisorer/revisionsvirksomheder. • Andre end førnævnte personer kan som udgangspunkt maksimalt besidde 5 % af kapitalen hver. <p><u>Stemmerettigheder:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Majoriteten af stemmerettighederne skal tilhøre enten statsautoriserede eller registrerede revisorer/revisionsvirksomheder. • Andre end førnævnte personer kan som udgangspunkt maksimalt besidde 5 % af stemmerettighederne hver. 	<p>Skal ophæves som følge af det nye 8. selskabsdirektiv.</p> <p><u>Stemmerettigheder:</u></p> <p>8. selskabsdirektiv (hidtidigt og nyt):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Flertallet af et revisionsfirmas stemmerettigheder skal indehaves af fysiske personer eller revisionselskaber, der opfylder direktivets krav. <p>Kommissionens henstilling af 16. maj 2002:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mindst 50 % + 1 stemme af revisionsfirmaets stemmerettigheder skal indehaves af personer, der er autoriseret til at udføre lovpligtig revision i EU i henhold til Rdir 84/253/EØF. • Revisionsvedtægten bør indeholde bestemmelser, der garanterer, at en ejer, der ikke er revisor, ikke kan få kontrol over revisionsfirmaet. <p>Stemmeretten for en ejer, som ikke er revisor, kunne f.eks. begrænses til 5 % eller 10 %.</p>

<p><u>Selskabets bestyrelse eller direktion:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Flertallet af medlemmerne i bestyrelsen eller direktionen i revisionsaktieselskaber, revisionsanpartsselskaber og revisionskommandit-aktieselskaber (revisionspartnerselskaber) skal være statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer 	<p><u>Selskabets bestyrelse eller direktion:</u></p> <p>8. selskabsdirektiv (hidtidigt og nyt):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Flertallet af medlemmerne i revisions-selskabets administrations- eller ledelsesorgan [det nye direktiv: selskabets bestyrelse eller direktion] skal bestå af personer, der opfylder direktivets minimumsbetingelser.
---	---

A.3.5. Krav til revisors sagkundskab

Såvel statsautoriserede som registrerede revisor skal for at blive beskikket dels gennemgå et længerevarende teoretisk uddannelsesforløb, dels have gennemgået en praktisk uddannelse af mindst 3 års varighed efterfulgt af en eksamen, der skal godtgøre, at kandidaten kan anvende den teoretiske viden i praksis.

I 8. selskabsdirektiv fastslås de overordnede krav til uddannelsen af de personer, der skal kunne foretage lovpligtig revision i EU. Disse krav er indeholdt i den relevante danske lovgivning herom.

A.3.5.1. Den teoretiske uddannelse

A.3.5.1.1. Rådets 8. selskabsdirektiv

Såvel det hidtidige som det nye 8. selskabsdirektiv stiller en række krav til revisor-eksamen, jf. bilag A.3.5.3, hvoraf der kan udledes en række krav til den teoretiske uddannelse, jf. nedenfor.

Den faglige kvalifikationseksamen skal efter art. 4 i det hidtidige 8. selskabsdirektiv og art. 6 i det nye 8. selskabsdirektiv være på niveau med afgangseksamen fra et universitet og skal efter art. 5 i det hidtidige 8. selskabsdirektiv og art. 7 i det nye 8. selskabsdirektiv bl.a. sikre den nødvendige teoretiske viden om de forhold, der er relevante for udøvelsen af lovpligtig revision. Denne eksamen skal i det mindste delvis være skriftlig og skal efter det hidtidige 8. selskabsdirektivs art. 6 navnlig omfatte følgende fag:

”a) Regnskabsrevision:

- analyse og kritik af årsregnskaber
- regnskabsvæsen i almindelighed

- konsoliderede regnskaber
- driftsbogholderi og internt regnskab
- intern kontrol
- principper for opstilling af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber samt vurderingsmetoder med hensyn til statusposter og resultatopgørelse
- juridiske og faglige principper for lovpligtig revision af regnskabsdokumenter og for de personer, der udfører revisionen;
- b) i det omfang, det er af betydning for revisionen:
 - selskabsret
 - konkursret og regler om tilsvarende bobehandlinger
 - skatteret
 - civilret og erhvervsret
 - arbejdsret og lovgivning om social sikring
 - informationssystemer og datamatik
 - driftsøkonomi, nationaløkonomi og finansiering
 - matematik og statistik
 - fundamentale principper for virksomheders økonomiske styring.”

Af det nye 8. selskabsdirektivs art. 8, stk. 1, fremgår om eksamen, at denne især skal omfatte følgende fag:

- a) generel regnskabsteori og -principper
- b) juridiske krav og standarder for udarbejdelse af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber
- c) internationale regnskabsstandarder
- d) regnskabsanalyse
- e) driftsbogholderi og internt regnskab
- f) risikostyring og intern kontrol
- g) revision og faglige kvalifikationer
- h) juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer
- i) internationale revisionsstandarder
- j) faglig etik og uafhængighed.”

I det omfang, det har betydning for revisionen, skal mindst følgende fag ligeledes indgå i eksamen, jf. art. 8, stk. 2, i det nye 8. selskabsdirektiv:

- a) selskabsret og virksomhedsledelse
- b) konkursret og regler om tilsvarende bobehandlinger

- c) skatteret
- d) civilret og erhvervsret
- e) arbejdsret og lovgivning om social sikring
- f) informationsteknologi og computersystemer
- g) driftsøkonomi, nationaløkonomi og finansiering
- h) matematik og statistik
- i) grundlæggende principper for virksomheders økonomiske styring.”

Som noget nyt indeholder det nye 8. selskabsdirektiv bl.a. krav om, at internationale regnskabs- og revisionsstandarder samt faglig etik og uafhængighed skal indgå som obligatoriske elementer af revisoruddannelsen.

Af det hidtidige 8. selskabsdirektivs art. 7, stk. 1, fremgår, at medlemsstaterne uanset bestemmelserne i art. 5 og art. 6 kan bestemme, at personer med universitets-eksamen eller tilsvarende eksamen eller med eksamensbevis fra et universitet eller tilsvarende bevis vedrørende et eller flere af de i art. 6 nævnte fag fritages for at aflægge prøve i teoretisk viden inden for de fag, hvori de allerede har bestået en sådan eksamen, eller for hvilke de har erhvervet sådanne eksamensbeviser. Tilsvarende fremgår af det nye 8. selskabsdirektivs art. 9, stk. 1.

Det kan således udledes af art. 7, stk. 1, i det hidtidige 8. selskabsdirektiv og af art. 9, stk. 1, i det nye 8. selskabsdirektiv, at den teoretiske uddannelse skal omfatte de ovenfor nævnte fag.

I forbindelse med implementering af det nye 8. direktiv, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anmodet Revisorkommissionen om at gennemgå de nuværende regler for henholdsvis revisoreksamen og kvalifikationseksamen og vurdere, om reglerne på nuværende tidspunkt opfylder det nye 8. direktivs regler om eksamen. Såfremt dette ikke er tilfældet, anmodes Revisorkommissionen om at komme med forslag til ændring af reglerne om eksamen.

Revisorkommissionen anfører i sin betænkning nr. 1478 fra oktober 2006 om revisorlovgivning i internationalt perspektiv blandt andet følgende, jf. betænkningens kapitel 3.3. på side 112 ff.:

”Revisorkommissionen er af den opfattelse, at det hverken er nødvendigt at udvide kravene i den nuværende bekendtgørelse nr. 186 af 22. marts 2004 om eksamen for statsautoriserede revisorer, vejledning af 31. marts 2004 eller bekendtgørelse

nr. 744 af 21. august 2003 om kvalifikationseksamen for registrerede revisorer for at opfylde betingelserne til implementering af 8. direktiv. Revisorkommissionen vurderer, at de nuværende danske bestemmelser om eksamener for revisorer svarer til eller er mere vidtgående end minimumskravene i det nye 8. direktiv og derfor ligeledes mere vidtgående end reglerne i det tidligere 8. direktiv.”

Det hedder videre i Revisorkommissionens betænkning:

”Revisorkommissionen vil i denne sammenhæng fremhæve, at eksamenskravene i direktivet omfatter andre områder end blot den lovpligtige revision. Man har således ved udfærdigelse af bestemmelsen i direktivet erkendt, at det på trods af direktivets snævre anvendelsesområde ikke er tilstrækkeligt at eksaminere udelukkende i det helt snævre område for lovpligtig revision, men at der tillige bør eksamineres i de tilgrænsende fagområder, der er nødvendige at have et grundlæggende kendskab til netop for at kunne udføre den lovpligtige revision på betryggende vis.

...

Ved at bevare de nuværende regler om uddannelse og eksamen sikrer man, at niveauet ikke falder hos de danske revisorer beskikket i henhold til 8. direktiv...

...

Revisorkommissionen mener, at der i forbindelse med eksamenerne skal stilles spørgsmål vedrørende alle de forskellige retsområder og arbejdsområder, der ligger inden for kerneområderne for revisorers normale arbejde. Spørgsmålene skal dog være relateret til kerneområderne for revisionshvervet, ligesom de ikke bør være inden for specifikke nicheområder.

Spørgsmål til eksamenerne skal således tage deres udgangspunkt i en problemstilling inden for kerneområdet lovpligtig revision. Herfra bør eksaminationen dog tillige omfatte de forskellige retsområder og arbejdsområder, der har en naturlig sammenhæng med og er en nødvendig forudsætning for den lovpligtige revision. Den egentlige lovpligtige revision skal efter kommissionens opfattelse fortsat udgøre ca. 75 % af vægtingen ved såvel den skriftlige og den mundtlige eksamen.”

A.3.5.1.2. Den teoretiske uddannelse til statsautoriseret revisor

Revisorkandidatuddannelsen (cand.merc.aud.) er en kandidatuddannelse, dvs. en universitetsuddannelse, som er en overbygning på en bacheloruddannelse, som også er en universitetsuddannelse. Det nærmere regelsæt om bachelor- og kandidatuddannelserne findes dels i universitetsloven (lovbekendtgørelse nr. 280 af 21.

marts 2006 med en senere ændring) dels i universitetsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 338 af 6. maj 2004 med en senere ændring).

Revisorkandidatuddannelsen er normeret til 120 ECTS-points, jf. universitetsbekendtgørelsens § 19, svarende til 2 års heltidsstudier, hvorimod en bacheloruddannelse som udgangspunkt er normeret til 180 ECTS-points, jf. universitetsbekendtgørelsens §§ 13 og 15, svarende til 3 års heltidsstudier.

Det fremgår af universitetsbekendtgørelsens § 34, stk. 1, at formålet med revisorkandidatuddannelsen er at kvalificere de studerende teoretisk til at udøve revision af private og offentlige virksomheder og institutioner. Uddannelsen er det afsluttede led i den teoretiske del af uddannelsen til statsautoriseret revisor.

Adgang til en kandidatuddannelse forudsætter en relevant bacheloruddannelse eller en anden relevant dansk eller udenlandsk uddannelse på samme niveau, jf. universitetsbekendtgørelsens § 9. Optagelse på revisorkandidatuddannelsen (cand.merc.aud.) forudsætter, jf. universitetsbekendtgørelsens § 34, stk. 3, at den studerende besidder viden, kundskaber og færdigheder svarende til dem, der erhverves gennem uddannelsen til den almene erhvervsøkonomiske bacheloruddannelse (HA), og når de erhvervsøkonomiske fag mindst udgør 75 ECTS-point. Herudover kan ansøgere med en erhvervsøkonomisk diplomuddannelse med speciale i i regnskab og økonomistyring HD(R) eller i finansiering HD(F) optages på revisorkandidatuddannelsen på betingelse af, at de inden for en i studieordningen fastsat tidsfrist består erhvervsøkonomiske fag og hertil knyttede regnskabsfag, som til sammen har et omfang på mindst 20 ECTS-point, jf. universitetsbekendtgørelsens § 34, stk. 4.

Det fremgår af universitetsbekendtgørelsens § 34, stk. 2, at kandidatuddannelsen skal indeholde moduler inden for fagene revision, regnskab, skatteret og erhvervsret. Fagenes nærmere indhold fastlægges med henblik på at opfylde kravene til EU-bestemmelser om autorisation af revisorer. Valgfagene fastlægges ud fra hensynet til reguleringen af statsautoriserede revisoreres virke.

Uddannelsen er struktureret efter følgende overordnede model, jf. universitetsbekendtgørelsens § 21, stk. 3:

- Konstituerende fagelementer for uddannelsens særlige faglige kompetencer og identitet svarende til mindst 90 ECTS-point, hvori skal være indeholdt et kandidatspeciale på 30 ECTS-point, samt
- valgfag svarende til mindst 10 og højst 30 ECTS-point.

I uddannelsen indgår således obligatoriske fag, valgfag og et speciale med i alt 120 ECTS-point, jf. ovenfor.

Cand.merc.aud.-uddannelsen udbydes på Handelshøjskolen i København, Handelshøjskolen i Århus, Syddansk Universitet (Odense og Kolding) samt på Aalborg Universitet. Universiteterne fastsætter inden for rammerne af bekendtgørelsen nærmere regler om uddannelsen i en studieordning, jf. universitetsbekendtgørelsens § 67, stk. 1. Universiteterne tilrettelægger uddannelsesforløbet på en måde, så den faglige sammenhæng og progression sikres. Uddannelsens modulopbygning skal sikre, at den studerende normalt kan vælge mellem kompetenceprofiler, der retter sig mod forskellige erhvervsfunktioner, jf. universitetsbekendtgørelsens § 21, stk. 2.

Den teoretiske del af uddannelsen til statsautoriseret revisor på de fem uddannelsesinstitutioner varierer kun på få områder relateret til omfanget af de fire obligatoriske fag (revision, regnskab, skatteret og erhvervsret).

Undervisning i faget revision bibringer de studerende kompetence til at vurdere virksomheders arbejdsgange, organisation, informationssystemer, kontroller, ledelsessystemer m.m. Følgende emner bliver behandlet:

- revisionskoncepter og -udførelse
- revisionsteori og -etik
- revisorregulering
- revisionsværktøjer, herunder IT
- revisoransvar
- assurance services
- intern revision, offentlig regnskabsvæsen og revision.

Der undervises endvidere i regnskabsfag, der giver de studerende indførelse i be- grebsrammer, lovgivning og standarder vedrørende årsrapportens bestanddele: årsregnskab, ledelsesberetning og supplerende beretninger, herunder det finan- sielle årsregnskab og koncernregnskab.

Undervisning i erhvervsret gør den studerende fortrolig med grundlæggende privatretlige principper og metoder, herunder finansieringsret. Der bliver undervist i juridisk metode, grundlæggende selskabsret, grundlæggende insolvensret, kreditsikring og lovgivning om økonomisk kriminalitet.

Undervisning i skatteret giver den studerende metodiske evner til skatteretlig analyse, så den studerende på højt niveau kan identificere og løse centrale skatteretlige problemer, herunder indkomstopgørelsen, beskatning af kapitalgevinster og tab, beskatning af selskaber og aktionærer, samt moms og afgifter.

Sammensætningen af valgfag svarende til højst 30 ECTS-point er overladt til institutionerne, som skal fastlægge disse ud fra hensynet til faglig progression og faglig relevans for revisorers virke i henhold til lovgivningen om statsautoriserede revisorer. Dette følger af universitetsbekendtgørelsens § 21, stk. 2, og § 34, stk. 2.

Kendetegnet ved valfgagene er, at de alle skal modsvare master-niveau.

Følgende fagområder kan nævnes:

- Internt regnskab og økonomistyring.
- Erhvervsret.
- National og international skatteret.
- Udvidet revisionsteori.
- Organisation og strategi.
- Eksternt regnskab og rapportering.
- Risk Management og intern kontrol.
- Corporate Governance and Internal Audit.
- Intern revision og virksomhedsledelse.
- Revisionsfundet og virksomhedsstyring.

Antallet af valgfag varierer fra institution til institution og er afhængigt af antallet af cand.merc.aud.-studerende samt antallet af merc.-linjer på den pågældende institution. Valfgagene vil naturligt variere fra år til år, herunder være påvirket af de strømninger og tendenser, der eksisterer i samfundet på det pågældende tidspunkt.

Kandidatspecialet skal dokumentere færdigheder i at anvende videnskabelige teorier og metoder under arbejdet med et fagligt afgrænset emne. Kandidatspecialet afslutter uddannelsen, dog således, at universitet i særlige tilfælde kan dispensere herfra, jf. universitetsbekendtgørelsens § 21, stk. 5, jf. § 74, stk. 1.

Uddannelsen til cand.merc.aud. opfylder de teoretiske krav, der fremgår af det hidtidige og det nye 8. selskabsdirektiv, jf. ovenfor.

A.3.5.1.3 Den teoretiske uddannelse til registreret revisor

Den teoretiske del af uddannelsen til registreret revisor udbydes af de handelshøjskoler og universiteter, som udbyder revisorkandidatuddannelsen. Det nærmere regelsæt findes i bekendtgørelse nr. 898 af 7. november 2002 om den teoretiske del af uddannelsen til registreret revisor. Uddannelsen er ikke en bachelor- eller kandidatuddannelse, men en særlig videregående uddannelse af kortere varighed end revisorkandidatuddannelsen. Uddannelsen har et omfang, der svarer til mindst 60 og højst 85 ECTS-points, jf. bekendtgørelsens § 2, stk. 1.

Det fremgår af bekendtgørelsens § 1, at formålet med uddannelsen er at give den studerende den nødvendige teoretiske viden om de forhold, der er relevante for udøvelsen af den lovpligtige revision af de i art. 1, stk. 1, i direktiv 84/253/EØF (8. selskabsdirektiv) omhandlede dokumenter. Uddannelsen omfatter den teoretiske del af uddannelsen til registreret revisor.

Formålet med kvalifikationsuddannelsen er således at kvalificere de studerende til at udøve revision i private og offentlige virksomheder og institutioner.

Optagelse på den teoretiske del af uddannelsen til registreret revisor forudsætter, jf. bekendtgørelsens § 3, at man har bestået den erhvervsøkonomiske bacheloruddannelse (HA), den økonomiske kandidatuddannelse (cand.ocoen eller cand.polit) eller den erhvervsøkonomiske diplomuddannelse med speciale i regnskab og økonomistyring eller i finansiering (HD). I modsætning til den teoretiske uddannelse til statsautoriseret revisor stilles der ikke supplerende krav til den, der har bestået HD.

Uddannelsen udbydes på Handelshøjskolen i København, Handelshøjskolen i Århus, Syddansk Universitet (Odense og Kolding) samt på Aalborg Universitet. Uddannelsen er struktureret efter følgende overordnede model, jf. bekendtgørelsens § 5:

- Obligatoriske fag svarende til mindst 60 og højst 75 ECTS-point
- En skriftlig afhandling svarende til 10 ECTS-point.

De obligatoriske fag udgøres af de obligatoriske fag på revisorkandidatuddannelsen, jf. bekendtgørelsens § 5, dvs. af revision og regnskab, svarende til mindst 30 ECTS-points, og af skatte- og erhvervsret, svarende til mindst 25 ECTS-points, jf. bekendtgørelsens § 6. For en nærmere beskrivelse af indholdet af denne del af uddannelsen henvises til bilag A.3.5.1.2.

I modsætning til det speciale, der skal udarbejdes som led i den teoretiske uddannelse til statsautoriseret revisor og som svarer til 30 ECTS-point, er der tale om en afhandling svarende til 10 ECTS-point. Afhandlingen består af en større selvstændig opgave af revisionsfaglig relevans, der skal dokumentere den studerendes færdigheder i at anvende videnskabelige teorier og metoder, jf. bekendtgørelsens § 6, stk. 2.

I uddannelsen indgår der ingen valgfag i modsætning til uddannelsen som statsautoriseret revisor.

Den teoretiske del af uddannelsen til registreret revisor udgøres således af den obligatoriske del af cand.merc.aud.-uddannelsen. Det indebærer, at hvis man er blevet uddannet som registreret revisor og senere vil videreudanne sig til statsautoriseret revisor, skal man ikke starte forfra på uddannelsen. Man kan springe ind på uddannelsen efter de obligatoriske fag og uddanne sig videre herfra.

Uddannelsen til registreret revisor opfylder de teoretiske krav, der fremgår af det hidtidige og det nye 8. selskabsdirektiv, jf. ovenfor.

A.3.5.2. Den praktiske uddannelse

Såvel det hidtidige som det nye 8. selskabsdirektiv stiller krav til den praktiske uddannelse, som revisor skal gennemgå.

Den praktiske uddannelse, som revisor skal gennemgå, skal efter art. 8 i det hidtidige 8. selskabsdirektiv og revisorlovens § 3, stk. 1, nr. 5, være af mindst 3 års varighed. Af artikel 8 i det hidtidige 8. selskabsdirektiv følger, at den praktiske uddannelse navnlig skal vedrøre revision af årsregnskaber, konsoliderede regnskaber eller tilsvarende finansielle oversigter. I overensstemmelse hermed følger det af

revisorlovens § 3, stk. 1, nr. 5, at opgaverne skal vedrøre revision af årsrapporter eller tilsvarende regnskabsrapporteringer.

Mindst 2 år af den praktiske uddannelse skal efter art. 8 i det hidtidige 8. selskabsdirektiv gennemføres hos en person, der i henhold til medlemsstaternes lovgivning er autoriseret i overensstemmelse med direktivet til at udføre lovpligtig revision, og medlemsstaterne skal sikre sig, at hele den praktiske uddannelse gennemføres hos personer, der frembyder tilstrækkelige garantier med henblik på praktikanter uddannelse.

Tilsvarende er fastsat i art. 10 i det nye 8. selskabsdirektiv.

I henhold til § 3, stk. 3, i revisorloven, skal hele den praktiske uddannelse ske i statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder. For så vidt angår statsautoriserede revisorer skal den praktiske uddannelse ske i statsautoriserede revisionsvirksomheder.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i henhold til lovens § 3, stk. 4, og i overensstemmelse med de ovennævnte bestemmelser i det hidtidige og det nye 8. selskabsdirektiv dispensere fra bestemmelsen, således at det ene af de 3 år af den praktiske uddannelse kan ske i en virksomhed, der udfører relevante opgaver, og hvor den pågældende, der uddanner sig er under instruktion af en person, der ville kunne udføre lovpligtig revision. I praksis vil det typisk være steder som et pengeinstituts interne revisionsafdeling eller i Kommunernes Revision, idet den pågældende her vil have beskæftiget sig med relevante opgaver og være under instruktion af en statsautoriseret eller registreret revisor med deponeret beskikkelse. Styrelsens dispensationspraksis bygger på en erklæring fra Rådets mødeprotokol, hvoraf det hedder om artikel 8:

”Rådet og Kommissionen fastslår, at den praktiske uddannelse, der er omhandlet i dette stykke, kan gennemføres i en offentlig institution eller i en virksomhed, forudsat at den giver praktikanten mulighed for at erhverve tilstrækkelig erfaring i revision af de i denne bestemmelse omhandlede regnskaber vedrørende den finansielle forvaltning, og at praktikvejlederen opfylder alle direktivets betingelser.”

For så vidt angår statsautoriserede revisorer har Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) i forbindelse med den praktiske uddannelse tilrettelagt et frivilligt uddannelsesforløb for perioden efter bestået cand.merc.aud-eksamen og inden

indstilling til den endelige revisoreksamen. Undervisningen er tilrettelagt som 8 internatkurser af 3 dages varighed samt 2 prøveeksamener af 3 dage suppleret med aflevering af skriftlige opgaver.

Følgende emner indgår i undervisningen:

- Gennemgang af revisionsprocessen
- Regnskabsanalyse og god regnskabsskik m.v.
- Revision af brugersystemer
- Særlige selskabsformer samt udvalgte revisionsområder
- Omstruktureringer, fusion og spaltning samt virksomhedsoverdragelse
- Koncernforhold, revision, regnskab og skat
- Kriseramts virksomhed
- Generationskifte og dødsboer.

For så vidt angår de registrerede revisorer afholder Foreningen Registrerede Revisorer (FRR) et frivilligt eksamenstræningsforløb for dem, der har bestået cand.merc.aud.-uddannelsen. Forløbet strækker sig fra marts til august og indeholder – ud over en skriftlig prøveeksamen i juni – træning i opgaveløsning (eksamensopgaver) og vejledning til forberedelse af eksamen. Efter den skriftlige kvalifikationseksamen afholder FRR kursus i mundtlig præsentationsteknik, efterfulgt af en mundtlig prøveeksamen. Deltagelse i dette forløb er frivillig.

A.3.5.3. Revisoreksamen og kvalifikationseksamen

Den endelige eksamen, der fører til beskikkelse som statsautoriseret eller registreret revisor – for statsautoriserede revisorer revisoreksamen og for registrerede revisorer kvalifikationseksamen – afholdes af Revisorkommissionen i henhold til revisorlovens § 9.

Revisorkommissionen nedsættes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og består af en formand og 10 andre medlemmer, hvoraf tre skal være statsautoriserede revisorer og to skal være registrerede revisorer, to skal være forretningskyndige og tre særligt sagkyndige med hensyn til henholdsvis skatteret, skifteret og nationaløkonomi. Formanden må ikke være statsautoriseret eller registreret revisor.

I henhold til revisorloven er der udstedt to bekendtgørelser om henholdsvis revisoreksamen og kvalifikationseksamen, bekendtgørelse nr. 186 af 22. marts 2004

om eksamen for statsautoriserede revisorer og bekendtgørelse nr. 744 af 21. august 2003 om kvalifikationseksamen for registrerede revisorer.

For at kunne indstille sig til disse eksaminer, skal revisoren, som foran omtalt, have gennemgået et teoretisk uddannelsesforløb som cand.merc.aud. eller registreret revisor samt et praktisk uddannelsesforløb i mindst 3 år i en statsautoriseret eller en registreret revisionsvirksomhed, hvor vedkommende skal have beskæftiget sig med opgaver, der vedrører revision af årsrapporter eller tilsvarende regnskabsrapporteringer, jf. eksamensbekendtgørelsens § 2 henholdsvis kvalifikationsbekendtgørelsens § 2. For at kunne indstille sig til revisoreksamen, skal der dog være gennemført et teoretisk uddannelsesforløb som cand.merc.aud. og et praktisk uddannelsesforløb i en statsautoriseret revisionsvirksomhed. Som nævnt ovenfor, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen tillade et andet relevant praktisk uddannelsessted i det ene af de 3 år. For at kunne indstille sig, må der ved begge eksaminer højst være forløbet 8 år efter det teoretiske uddannelsesforløb.

Ved begge eksaminer skal eksaminanden gennemgå en skriftlig og en mundtlig eksamen, der skal godtgøre den pågældendes praktiske færdigheder inden for områder, som henhører under statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorers virke. Såfremt den pågældende ikke består den skriftlige eller den mundtlige prøve, kan vedkommende forsøge 2 gange til både for så vidt angår den skriftlige og den mundtlige prøve, jf. eksamensbekendtgørelsens § 3 henholdsvis kvalifikationsbekendtgørelsens § 6.

Den faglige kvalifikationseksamen skal efter art. 4 i det hidtidige 8. selskabsdirektiv og art. 6 i det nye 8. selskabsdirektiv være på niveau med afgangseksamen fra et universitet og efter det hidtidige direktivs art. 5 og det nye direktivs art. 7 sikre den nødvendige teoretiske viden om de forhold, der er relevante for udøvelsen af lovpligtig revision samt evnen til at anvende denne viden i praksis i revisionsarbejdet. Denne eksamen skal i det mindste delvis være skriftlig og skal omfatte de i det hidtidige direktivs art. 6 henholdsvis det nye direktivs art. 8 nærmere omtalte fag, jf. hertil bilag A.3.5.1.1.

Den skriftlige og mundtlige *revisoreksamen* skal godtgøre kandidaternes praktiske duelighed inden for de områder, som henhører under statsautoriserede revisorers virkefelt, herunder opgaveaccept, opgavens planlægning og udførelse, erklæringer og beretninger, vurdering af regnskabsystemer og risikostyring, koncernregnskaber, regnskabsanalyse, kriseramte virksomheder, generationsskifte, dødsboer, fa-

milieretlige formueforhold, rådgivning og assistance indenfor regnskabs- og skatte-spørgsmål, finansieringsforhold, rentabilitetsanalyser samt undersøgelser i forbindelse med rationalisering og administrativ organisation, jf. eksamensbekendtgørelsens § 4, stk. 1.

Der er den 31. marts 2004 udstedt en vejledning til revisoreksamen. Af denne vejledning fremgår det blandt andet, at formålet med revisoreksamen er at konstatere, om en kandidat i forlængelse af den teoretiske uddannelse har gennemgået en sådan erfarings- og modningsproces, at vedkommende ud fra sit kendskab til lovgivningen, administrativ praksis og domstolsafgørelser og under hensyntagen til de for revisorstanden gældende etiske regler om forholdet til klienter og myndigheder, medarbejdere og andre revisorer har dokumenteret evnen til at løse de arbejdsopgaver, der sædvanligt forekommer i en statsautoriseret revisors virksomhed.

Efter eksamensbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 3, skal kandidaten i mindst tre år have deltaget i de i en statsautoriseret revisionsvirksomheds almindeligt forekommende erklæringsopgaver. Gennem den praktiske uddannelse i en statsautoriseret revisionsvirksomhed, navnlig den del af uddannelsen, der finder sted efter, at den teoretiske uddannelse er afsluttet, skal kandidaten have erhvervet evnen til at formulere sig skriftligt og mundtligt som revisor.

Bedømmelsen af den skriftlige prøve, der afholdes over to dage, således at der for hver dag afleveres en særskilt opgavebesvarelse, vil blive foretaget dels på grundlag af det faktiske indhold af opgavebesvarelsen dels på grundlag af, i hvilket omfang det er lykkedes kandidaten at udarbejde en besvarelse, som har fornøden værdi for modtageren. I denne forbindelse bemærkes, at der vil blive lagt vægt på kandidatens evne til at disponere og prioritere besvarelsen efter væsentlighed. Ved bedømmelsen af besvarelsen vil der blive foretaget såvel en vurdering af besvarelsen, som er afleveret på de enkelte eksamensdage, som en samlet bedømmelse af de to dages besvarelser set under ét.

Ved bedømmelsen af den mundtlige prøve, der i almindelighed vil vare ca. 30-45 minutter med tilsvarende forberedelsestid, lægges vægt på, om kandidaten gennem besvarelsen af det stillede spørgsmål godtgør en praktisk egnethed og dygtighed i at fremlægge en redegørelse og argumentere herfor i f.eks. en rådgivnings- eller forhandlings- eller anden situation i forhold til klienter, bestyrelser, myndigheder og lignende, hvor en mundtlig præstation kan være afgørende for udfaldet. Ved den mundtlige prøve forventes kandidaten at være i besiddelse af en naturlig pa-

ratviden. Paratviden kan defineres som den professionelle viden, som revisorer bør være i besiddelse af for at være i stand til at besvare spørgsmål inden for et emne, hvori vedkommende ikke har forberedt sig specielt.

Den skriftlige og mundtlige *kvalifikationseksamen* skal godtgøre kandidaternes praktiske færdigheder inden for områder, som henhører under registrerede revisors virke, jf. kvalifikationsbekendtgørelsens § 4.

Der er ikke udstedt en egentlig vejledning for kvalifikationseksamen, men der gælder tilsvarende retningslinier for kvalifikationseksamen, som anført for revisoreksamen, naturligvis tilpasset det forhold, at kvalifikationseksamen afspejler de opgaver, som forefindes i en registreret revisionsvirksomhed.

Den skriftlige kvalifikationseksamen afholdes i løbet af én dag og den mundtlige prøve strækker sig over 30 minutter. Kriterierne for bedømmelsen svarer til de kriterier, der lægges til grund for bedømmelsen af revisoreksamen dog med det forhold in mente, at både den skriftlige og mundtlige eksamen er tilrettelagt således, at den afspejler de opgaver og problemstillinger, som opstår i praksis i en registreret revisionsvirksomhed.

A.3.5.4. Efteruddannelse

Der er ikke i den gældende lov om statsautoriserede og registrerede revisorer krav om, at revisorer skal efteruddanne sig, ligesom dette ikke tidligere har været et direktivkrav. Det nye 8. selskabsdirektiv stiller derimod i direktivets art. 13 krav om, at medlemsstaterne sikrer, at revisorerne deltager i passende efteruddannelsesprogrammer, således at de kan bevare deres teoretiske viden, faglige kvalifikationer og værdier på et tilstrækkeligt højt niveau. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i den anledning anmodet Revisorkommissionen om at komme med forslag til, hvordan efteruddannelsen kan indrettes. Revisorkommissionen har på den baggrund undersøgt de krav om efteruddannelse, som revisorforeningerne stiller til deres medlemmer. Der henvises til Revisorkommissionens betænkning nr. 1478 fra oktober 2006 om revisorlovgivning i internationalt perspektiv, kapitel 6, side 132 ff.

Revisorkommissionen har ladet sig inspirere af de regler, som revisorforeningerne har vedtaget for deres medlemmer, ligesom de netop indførte norske regler om efteruddannelse har været drøftet.

FSR's og FRR's retningslinjer om obligatorisk efteruddannelse er udformet på baggrund af IFAC's krav til medlemsorganisationer.

Formålet med den obligatoriske efteruddannelse er at tilskynde og støtte medlemsvirksomhederne i bestræbelserne på at sikre og vedligeholde kvaliteten af de statsautoriserede og registrerede revisorers kompetencer og ydelser. De statsautoriserede og registrerede revisorers såvel teoretiske som praktiske færdigheder skal sikres og vedligeholdes.

FSR har med virkning fra og med 1. januar 2006 indført obligatorisk efteruddannelse for praktiserende statsautoriserede revisorer. Medlemmer, som er tilknyttet en medlemsvirksomhed, og som udfører de opgaver, der er nævnt i § 5, stk. 1 og 2, i FSR's vedtægter (dvs. revision af regnskaber mv., supplerende beretninger og afgivelse af erklæringer og rapporter samt rådgivning og assistance inden for områder, som naturligt ligger inden for revisionsvirksomhedens arbejdsområder, og som er dækket af statsautoriserede revisorers uddannelse eller af revisionsvirksomhedens øvrige kompetencer) er forpligtet til at kunne dokumentere 120 timers efteruddannelse over en treårig periode, hvoraf 20 timer som minimum skal kunne dokumenteres i det enkelte år.

Det følger af FSR's retningslinjer, at:

- Den obligatoriske efteruddannelse – over en treårig periode - som minimum skal omfatte følgende kategorier:
 1. 30 timer inden for revisions- og erklæringsområdet samt etik
 2. 20 timer inden for regnskabsvæsen og økonomistyring
 3. 15 timer inden for området direkte og indirekte skatter.Inden for den treårige periode er det muligt at overføre maksimalt 10 timer internt mellem de tre kategorier.
- De resterende 55 timer skal relateres til området for revisionsvirksomhed som defineret i § 5, stk. 1 og 2, i FSR's vedtægter, jf. ovenfor, herunder selskabsret og virksomhedsledelse.
- Efteruddannelsen kan ske i form af deltagelse i kurser, foredragsvirksomhed, forfattervirksomhed og deltagelse i fagligt udvalgsarbejde (internt og eksternt).

FSR har igangsat udarbejdelsen af en formaliseret kursusrække under titlen "Revision og rådgivning inden for den offentlige sektor", som vil indgå

som en del af FSR's obligatoriske efteruddannelsesprogram. Udgangspunktet for kursusrækken er den viden, som den enkelte har erhvervet sig under cand.merc.aud.-uddannelsen samt det efterfølgende Praktisk Delforløb. Kursusrækken vil henvende sig til praktiserende statsautoriserede revisorer samt disses ledende medarbejdere. Kurserne forudsætter, at en række fagkompetencer beherskes både teoretisk og praktisk. Kurserne vil naturligt foregå på master-niveau, hvorfor det er en forudsætning, at cand.merc.aud. eller tilsvarende uddannelse er erhvervet. Der vil blive udstedt et bevis for deltagelse i kurset.

- Den obligatoriske efteruddannelse skal som minimum foregå på masterniveau (cand.merc.aud.-niveau).

Ligeledes følger det af FRR's retningslinjer, at:

- FRR-medlemmerne er forpligtet til at gennemføre 120 timers efteruddannelse over en treårig periode, hvoraf mindst 60 timer skal kunne dokumenteres. Mindst 20 timers efteruddannelse skal afsluttes hvert år over en treårig periode.
- Efteruddannelse omfatter kurser, foredragsvirksomhed, forfattervirksomhed og fagligt udvalgsarbejde (internt og eksternt).
- Den obligatoriske efteruddannelse skal over en treårig periode som minimum fordeles inden for følgende kategorier:
 1. 30 timer inden for revisions- og erklæringsområdet samt etik
 2. 20 timer inden for regnskabsvæsen og økonomistyring
 3. 15 timer inden for området direkte eller indirekte skatter.
- De resterende 55 timer skal også tilknytte sig til den registrerede revisors virksomhedsområde, f.eks. inden for selskabsret og virksomhedsledelse.

Som inspirationskilde for de danske regler henviser Revisorkommissionen ligeledes til de netop indførte norske regler om revisors efteruddannelse. Kap. 2 i den norske "Forskrift om revisjon og revisorer" omhandler "Krav til etterutdanning":

"§ 2-1. Omfang og innhold

Revisor som reviderer årsregnskap for revisjonspliktig skal til enhver tid kunne dokumentere 105 timers etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderår. Som relevant etterutdanning regnes det å delta i undervisning ved ordinært studieopplegg innen fagkretsen for revisorutdanning i Norge, arrangeret av norsk

eller utenlandsj universitet eller høyskole. Tilsvarende gjelder det å delta på kurs innen fagkrets som nevnt i annet punktum. Forelesninger på kurs mv. som nevnt i annet og tredje punktum regnes som relevant etterutdanning på lik linje med deltakelse på kurs mv.

Kredittilsynet kan godkjenne annen type aktivitet som relevant etterutdanning.

Etterutdanning etter første og annet ledd må minst omfatte:

1. 21 timers revisjon,
2. 21 timers regnskap og
3. 21 timers skatterett

Inntil 42 timer etterutdanning kan utgjøres av undervisning, kurs eller forelesninger innen fag nevnt i nr. 1 til 3 eller øvrige fag fra fagkretsen ved revisorutdanningen i Norge.

§ 2-2. Dokumentasjon

Etterutdanning må kunne dokumenteres fra og med det fjerde året etter at revisor fikk sin godkjenning.

Bekreftelse på gjennomført utdanning etter § 2-1 skal inneholde:

1. navn på den som arrangerer utdanningen
2. beskrivelse av utdanningen og
3. utdanningens omfang.”

Det er Revisorkommissionens vurdering, at FSR's og FRR's nye retningslinjer om obligatorisk etteruddannelse sikrer en tilstrækkelig etteruddannelse også i forhold til det af Revisorkommissionen foreslåede bredere anvendelsesområde for revisorloven, nemlig samtlige erklæringer, når disse udtrykker en grad af sikkerhed. Revisorkommissionen ser dog samtidigt et problem i forhold til revisorer, der ikke er medlemmer af foreningerne, da disse fortsat ikke vil være omfattet af regler om efteruddannelse, der strækker sig ud over den lovpligtige revision.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at i det omfang de danske regler lægger sig op ad revisorforeningernes krav til efteruddannelse, vil de danske regler være i fuld overensstemmelse med det nye 8. selskabsdirektiv. Ved at lægge lovreglerne

op ad revisorforeningernes krav til efteruddannelse, vil man sikre det samme høje efteruddannelsesniveau også for de revisorer, der vælger ikke at være medlem af FSR eller FRR.

Ved fastlæggelsen af efteruddannelsens omfang og faglige indhold vil det som nævnt være en fordel at tage udgangspunkt i de gældende retningslinier fra FSR og FRR, der pålægger medlemmer at gennemgå 120 timers efteruddannelse over en treårig periode. Der er tale om et kontinuerligt efteruddannelseskra, hvor timerne skal deles ud over den treårige periode.

Det faglige indhold af efteruddannelsen skal vedrøre faglige områder, der er relevante for revisorer, såsom revisions- og erklæringsområdet samt etik, regnskabsvæsen og økonomistyring, området direkte og indirekte skatter, samt andre mere valgfri områder relateret til revisionsvirksomheden, herunder selskabsret og virksomhedsledelse. Det faglige niveau for den gennemførte efteruddannelse skal som minimum være på masterniveau.

Den gennemførte efteruddannelse kan antage flere former. Efteruddannelse skal således kunne gennemføres via en flerhed af aktiviteter, såsom kurser, foredragsvirksomhed, forfattervirksomhed og fagligt arbejde (internt og eksternt) og deltagelse i udvalgsarbejde. Formen kan således variere. Det er dog et krav, at det faglige niveau og indhold lever op til de fastsatte krav.

Revisorkommissionen har i sin betænkning nr. 1478 fra oktober 2006 om revisorlovgivning i internationalt perspektiv udfærdiget et forslag til en bemyndigelsesbestemmelse i revisorloven, der giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for at fastsætte nærmere regler for efteruddannelsen samt frister, inden for hvilke efteruddannelsen skal gennemføres, ligesom der kan fastsættes regler om en særlig prøve for personer, der i en årrække har været ude af erhvervet som revisor og derfor ikke har deltaget i den obligatoriske efteruddannelse.

Revisorkommissionen har endeligt diskuteret sanktionerne for manglende deltagelse i efteruddannelsen og har udfærdiget et forslag til en bestemmelse i revisorloven, efter hvilken Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage en revisor beskikelsen, hvis vedkommende ikke har deltaget i den obligatoriske efteruddannelse.

A.3.6. Revisorlovens krav til den faglige kvalitet af revisors arbejde

Revisorer skal udføre revisions- og erklæringsopgaverne, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik, jf. revisorlovens § 2, stk. 2, 2. pkt. Revisortilsynet vil gennem de lovbestemte kvalitetskontroller skulle påse, at revisor ved løsningen af den konkrete opgave har overholdt bestemmelsen, jf. bilag A.3.7.2.

En revisor forudsættes efter revisorloven gennem sin uddannelse og erfaring at have den fornødne kompetence til at etablere og udøve opgaven som revisor og udføre sine hverv med professionel ansvarlighed, således at klienternes behov og ønsker om kvalitetsbetonede serviceydelser imødekommes. Derfor er en revisor, som ikke selv besidder kompetencen til et konkret hverv, forpligtet til at søge at skaffe den fornødne kompetence ved at søge assistance fra andre. Den fornødne kompetence kan skaffes fra samme revisionsvirksomhed eller udefra. Kan revisor ikke skaffe den fornødne kompetence, må revisor i givet fald sige fra i tide i forhold til hvervet.

Revisorloven forudsætter ikke, at revisor har personlig erfaring fra tilsvarende opgaver, men forudsætter, at revisor vil kunne tilvejebringe et professionelt forsvarligt resultat ved løsningen af opgaven.

Det forudsættes efter bestemmelsen, at en revisor, før en opgave accepteres, sikrer sig, at den fornødne kompetence og kapacitet til at løse opgaven er til stede, samt at den, der skal udføre den pågældende arbejdsopgave, opfylder revisorlovens krav til uafhængighed. Ved accept af en ny revisionsopgave skal revisor derfor sikre sig, at de fornødne ressourcer er til rådighed, herunder bemanning af medarbejdere på relevante uddannelsestrin til at udføre den konkrete opgave inden for de givne tidsrammer. Såfremt revisor betjener sig af medarbejdere til udførelsen af opgaverne, forudsættes det, at revisor fører et efter forholdene og de pågældende medarbejders kvalifikationer afpasset tilsyn med det af dem udførte arbejde. Fører revisor ikke et tilstrækkeligt tilsyn med medarbejdernes udførelse af opgaverne, er de faglige krav ikke opfyldt.

Bestemmelsen indebærer endvidere – for så vidt angår kravet vedrørende omhu ved udførelsen af opgaverne – at revisor i valg af fremgangsmåder og fastlæggelsen af revisionsomfanget samt ved den tidsmæssige placering heraf skal sikre en grundig, systematisk og så vidt mulig planmæssig efterprøvning af materialet m.v.,

herunder at revisionsprocessen kontrolleres, hvis arbejdet udføres af medarbejdere, samt at det udførte arbejde kan dokumenteres.

Det forudsættes – for så vidt angår kravet vedrørende nøjagtighed ved udførelsen af opgaverne – at hele revisors faglige uddannelse og erfaring anvendes. Den statsautoriserede eller registrerede revisor skal påse, at enhver sag behandles professionelt.

Der er ikke efter bestemmelsen præcise normer for, hvor lang tid en opgave må tage, jf. kravet om, at opgaverne skal udføres med den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader. Men revisor har efter bestemmelsen en pligt til at være effektiv og benytte fremgangsmåder, som sikrer en rimelig balance mellem en forsvarlig udførelse af opgaven og honoraret herfor. Det forudsættes således, at hurtigheden ved løsningen af opgaven ikke går ud over den faglige kvalitet.

Revisor skal efter bestemmelsen udføre revisions- og erklæringsopgaverne, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, i overensstemmelse med god revisorskik. Begrebet ”god revisorskik” er en samlebetegnelse for alle de en revisor påhvilende forpligtelser, herunder pligten til at overholde god revisionskik og god rådgivningskik. Se herom bilag A.4.2.

Begrebet ”god revisorskik” er en retlig standard, hvor lovgiver ikke ønsker at binde retsanvendelsen ved nøje udformede forskrifter, men indskrænker sig til at give de retsanvendende myndigheder, i sidste ende domstolene, en målestok, som disse myndigheder må udfylde og give indhold efter hver tids retsopfattelse.

De danske revisionsstandarder, der på vegne af FSR og FRR udsendes af Revisonsteknisk udvalg (REVU), der er nedsat af FSR's bestyrelse, har til formål at udfylde og uddybe begrebet ”god revisorskik”, der som nævnt ikke er nærmere defineret i revisorloven. De danske revisionsstandarder er oversættelser af de tilsvarende internationale revisionsstandarder (ISA), som på vegne af den internationale revisorforening International Federation of Accountants (IFAC) udvikles og udsendes af IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). Såfremt den danske lovgivning er skærpene i forhold til indholdet af en international revisionsstandard, vil den danske revisionsstandard dog blive tilpasset dansk lovgivning, hvilket vil være tydeligt markeret i revisionsstandarden. De internationale og danske revisionsstandarder har imidlertid som privatretlige regler, der er udstedt af International Federation of Accountants (IFAC) henholdsvis FSR, ikke nogen rets-

virkning i Danmark, men vil være bindende for medlemmer af FSR eller FRR i kraft af deres medlemskab af disse foreninger med den virkning, at åbenbare overtrædelser heraf vil kunne indbringes for de to foreningers disciplinære organer. Dette skyldes, at foreningerne har vedtaget, at disse standarder er foreningernes opfattelse og fortolkning af revisorlovens begreb "god revisorskik".

De danske revisionsstandarder er vejledende for de retsanvendende myndigheders fortolkning af revisorlovens begreb "god revisorskik". Opmærksomheden skal dog henledes på, at der ved vedtagelsen af det nye 8. selskabsdirektiv er skabt det retlige grundlag for, at revisorer i medlemslandene får pligt til at følge de internationale revisionsstandarder (ISA), der dermed bliver en del af gældende ret, jf. art. 26, stk. 2, i det nye 8. selskabsdirektiv, hvorefter Kommissionen kan træffe afgørelse om, hvorvidt internationale revisionsstandarder kan bruges inden for Fællesskabet. Det fremgår tillige af bestemmelsen, at Kommissionen kun vedtager internationale revisionsstandarder til brug i Fællesskabet, såfremt disse:

- 1) er udviklet på passende vis under hensyntagen til offentligt tilsyn og gennemsigtighed og er generelt accepteret på internationalt plan
- 2) bidrager til at give årsregnskabet eller det konsoliderede regnskab en høj grad af troværdighed og kvalitet i overensstemmelse med principperne i art. 2, stk. 3, i direktiv 78/660/EØF om årsregnskaberne for visse selskabsformer og art. 16, stk. 3, i direktiv 83/349/EØF om konsoliderede regnskaber, og
- 3) er i Europas offentlige interesse.

Et medlem af FSR eller FRR er ifølge revisionsstandarden om kvalitetsstyring af revisionsarbejde (RS 1 og RS 220) forpligtet til at implementere kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer, som er udformet med henblik på at sikre, at firmaet og dets personale overholder faglige standarder samt lovgivningen og anden regulering. Kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer skal implementeres både for revisionsvirksomheden som helhed og for de enkelte revisionsopgaver. Se herom bilag C.

A.3.7. Reaktionsmuligheder og tilsyn

I USA er der nedsat et "Board" (Public Company Accounting Oversight Board), som bl.a. skal registrere revisionsvirksomheder, påse revisorers uafhængighed, udføre kvalitetskontrol og fungere som disciplinærsystem. I EU er der ligeledes drøftelser om nedsættelsen af et Public Oversight Board til bl.a. at overvåge de enkelte landes initiativer til sikring af revisorers uafhængighed. Med henblik på at fin-

de frem til en grad af harmonisering arbejder Kommissionen p.t. på at kortlægge forskellighederne medlemsstaterne indbyrdes.

Det overordnede tilsyn med danske revisorer er efter lov om statsautoriserede og registrerede revisorer tredelt: Betingelserne for beskikkelse varetages af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, reglerne om obligatorisk kvalitetskontrol varetages af Revisortilsynet, og endelig behandler et særligt disciplinærnævn klager over revisorer, som har tilsidesat de pligter, stillingen medfører.

A.3.7.1. Beskikkelse

Meddelelse af beskikkelse

Såvel statsautoriserede som registrerede revisorer skal beskikkes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, forinden de kan udøve den i revisorlovens § 1, stk. 2, foreskrevne revisions- og erklæringsvirksomhed. Både det hidtidige og det nye 8. selskabsdirektiv indeholder bestemmelser om autorisation samt et krav om, at lovpligtig revision alene kan foretages af autoriserede personer, jf. det hidtidige direktivs art. 2, stk. 1, og det nye direktivs art. 3, stk. 1. Det er hverken en forudsætning efter det hidtidige eller det nye 8. selskabsdirektiv, at autorisationen meddeles af offentlige myndigheder. Såfremt der i medlemslandene er faglige sammenslutninger, der i henhold til national lovgivning har tilladelse til at meddele autorisation som omhandlet i direktivet, vil dette være i overensstemmelse med såvel det hidtidige som det nye 8. selskabsdirektiv, jf. det hidtidige direktivs art. 2, stk. 3, og det nye direktivs art. 3, stk. 2.

Udover at de statsautoriserede eller registrerede revisorer skal opfylde de teoretiske og praktiske uddannelsesmæssige krav og have bestået en særlig eksamen, jf. bilag A.3.5, indeholder revisorlovens § 3 en række betingelser, der skal være opfyldt for at blive beskikket som statsautoriseret eller registreret revisor.

Revisoren skal f.eks. have bopæl her i landet eller være omfattet af EF's eller EØS-aftalens regler om etablering og tjenesteydelser, jf. revisorlovens § 3, stk. 1, nr. 1, være myndig og ikke være under værgemål eller samværgemål, jf. revisorlovens § 3, stk. 1, nr. 2, samt ikke have anmeldt betalingsstandsning eller være under konkurs, jf. revisorlovens § 3, stk. 1, nr. 3. Vedkommende må ikke have forfalden gæld til det offentlige på kr. 50.000 eller derover, jf. revisorlovens § 3, stk. 5, 3. pkt., og der skal være tegnet såvel en garanti- som en ansvarsforsikring, som dækker de økonomiske krav, som måtte følge af revisorens udførelse af revisions- og erklæringsopgaver, jf. revisorlovens § 3, stk. 1, nr. 6. Beskikkelse kan endvidere

nægtes under de i straffelovens § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder eller, hvis den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at vedkommende ikke vil udføre revisions- og erklæringsopgaverne på forsvarlig måde, jf. revisorlovens § 3, stk. 5, 2. pkt.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan endvidere som revisor beskikke personer, som godtgør i udlandet at have gennemført en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med den danske teoretiske og praktiske revisoruddannelse, og de pågældende i øvrigt opfylder betingelserne for beskikkelse, jf. revisorlovens § 4, stk. 1.

Det bemærkes herved, at en EU- eller EØS-statsborger, som opfylder betingelserne for udøvelse af lovpligtig revision i et EU-land eller EØS-land, efter EF-reglerne ikke kan nægtes adgang til at udøve det samme erhverv i Danmark, jf. nærmere Rådets direktiv nr. 89/48/EØF som ændret ved direktiv 2001/19/EF om gensidig anerkendelse af eksamensbeviser for erhvervskompetencegivende videregående uddannelser af mindst tre års varighed, der den 20. oktober 2007 ophæves og erstattes af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/36/EF om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. EF-reglerne giver dog mulighed for, at Danmark kan stille krav om, at en ansøger dokumenterer sit kendskab til dansk lovgivning ved en egnethedsprøve eller ved gennemførelse af en prøvetid på op til tre år, jf. nærmere direktiv 89/48/EØF artikel 4 og direktiv 2005/36/EF artikel 14. Det nye 8. selskabsdirektiv (Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF) kræver dog, at medlemsstaternes procedurer efter direktiv 89/48/EØF for godkendelse af revisorer godkendt i andre medlemsstater ikke må være mere vidtgående end kravet om beståelse af en egnethedsprøve, jf. dette direktivs artikel 14.

De nævnte EF-regler om gensidig anerkendelse af eksamensbeviser for erhvervskompetencegivende videregående uddannelser af mindst tre års varighed er gennemført i dansk ret ved lov nr. 476 af 9. juni 2004 om adgang til udøvelse af visse erhverv i Danmark. Efter lovens § 2 har EU- eller EØS-statsborgere adgang til at udøve et lovreguleret erhverv her i landet på samme vilkår, som gælder for personer med danske erhvervsmæssige kvalifikationer, hvis de opfylder betingelserne i blandt andet EF's direktiver om indførelse af generelle ordninger for anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan stille krav om, at ansøgeren dokumenterer sit kendskab til dansk lovgivning ved en egnethedsprøve, jf. § 3, stk. 2, i Undervisningsministeriets bekendtgørelse nr. 178 af 17. marts 2003 om adgang til udøvelse af visse erhverv i Danmark for EU/EFTA-statsborgere med erhvervskompetencegivende videregående uddannelse af

mindst 3 års varighed, hvorefter den kompetente myndighed kan stille supplerende krav som betingelse for erhvervsudøvelsen i henhold til direktivets artikel 4.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen påser, at betingelserne er opfyldt, forinden den pågældende beskikkes. Afslag kan indbringes for Erhvervsankenævnet senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende, jf. revisorlovens § 18.

Ophør af beskikkelse

En af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddelt beskikkelse som revisor kan ophøre på flere måder. Såfremt én eller flere af de ovenfor nævnte betingelser for beskikkelse ikke længere opfyldes af en revisor, der er beskikket, bortfalder beskikkelsen, indtil betingelserne igen er opfyldt, jf. revisorlovens § 6, stk. 1, nr. 1. Endvidere bortfalder beskikkelsen, hvis revisor nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. revisorlovens § 6, stk. 1, nr. 2, og bilag A.3.7.2. Har revisor forfalden gæld til det offentlige, kan beskikkelsen fratages revisor, hvis gælden er på 100.000 kr. eller derover, jf. revisorlovens § 7, jf. revisorlovens § 6, stk. 1, nr. 4. Fratagelsen sker administrativt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvis afgørelse kan forlanges indbragt for domstolene. Endelig kan beskikkelsen fratages revisor af Disciplinærnævnet, jf. bilag A.3.7.3, eller efter straffelovens § 79, jf. revisorlovens § 6, stk. 1, nr. 3.

Deponering af beskikkelse

Det fremgår af revisorlovens § 2, stk. 2, at de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver – dvs. revisions- og erklæringsopgaver – alene må udføres af revisorer i statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 12, stk. 1.

Ejerbestemmelserne i revisorlovens § 12 skal således være opfyldt, for at revisorer kan udføre revision eller afgive erklæringer, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvergiverens eget brug, jf. § 1, stk. 2, og § 2, stk. 2. Statsautoriserede og registrerede revisorer vil således alene kunne erklære sig overfor tredjemand, såfremt det sker gennem en revisionsvirksomhed, der opfylder lovens § 12. Ifølge bemærkningerne til lovens § 1, stk. 2, omfatter revisorlovens område enhver form for erklæringsafgivelse over for tredjemand, jf. bilag A.3.1.

Dette medfører, at revisorer, der tager ansættelse andre steder end i revisionsvirksomheder, ikke vil kunne erklære sig over for tredjemand, uanset at de bibeholder deres beskikkelse.

Derimod medfører revisors blotte ansættelse i en virksomhed, der ikke opfylder ejerbestemmelserne i revisorlovens § 12, efter revisorloven ikke i sig selv nogen forpligtelse til at deponere beskikkelsen, så længe revisor ikke erklærer sig over for tredjemand. Dette hænger sammen med, at der i revisorloven ikke er nogen begrænsninger i, hvilke opgaver en revisionsvirksomhed må udøve.

A.3.7.2. Kvalitetskontrol og revisortilsyn

Kvalitetskontrollens område

I revisorlovens kapitel 9 (§§ 14-17) samt i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed er der fastsat regler om kvalitetskontrol og revisortilsyn. Reglerne tager udgangspunkt i Kommissionens henstilling om kvalitetssikring (2001/356/EF). Kvalitetssikringen indgår som en væsentlig del af sikringen af revisors uafhængighed.

Det følger af reglerne om kvalitetskontrol, at alle revisionsvirksomheder, dvs. alle enkeltmandsvirksomheder, interessentskaber, aktieselskaber, anpartsselskaber og kommandit-aktieselskaber, som efter reglerne i revisorlovens § 12 betegnes statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder, og de heri beskæftigede revisorer har pligt til at lade sig underkaste kvalitetskontrol, jf. revisorlovens § 14, stk. 1. Kvalitetskontrollen foretages således på virksomhedsniveau, idet kontrollen dog via revisionsvirksomheden vil kunne rettes mod den enkelte revisor. Kvalitetskontrollen omfatter derved alle beskikkede statsautoriserede og registrerede revisorer.

Nægter en revisionsvirksomhed at underkaste sig kvalitetskontrol, mister den retten til at være en revisionsvirksomhed, jf. revisorlovens § 12, stk. 1 og § 14, stk. 1, og virksomhedens revisorer vil ikke kunne afgive erklæringer gennem revisionsvirksomheden. Er det derimod revisor selv, der nægter at lade sig kontrollere, bortfalder beskikkelsen, jf. revisorlovens § 6, stk. 1, nr. 2.

Kvalitetskontrollen omfatter alene de ydelser, der ligger inden for revisorlovens område, dvs. revisors revisions- og erklæringsydelser, jf. revisorlovens § 1, stk. 2. Revisors øvrige ydelser, f.eks. revisors rådgivningsvirksomhed, er således ikke omfattet af kvalitetskontrollen. Oplysninger om sådanne ydelser vil dog være nødvendige for en vurdering af revisors uafhængighed, som er omfattet af kvalitetskontrollen.

Efter Kommissionens henstilling om kvalitetssikring skal kvalitetskontrollen alene omfatte lovpligtig revision. Genstanden for kvalitetskontrollen er således mere vidtgående efter den danske revisorlovgivning.

Også en statsautoriseret eller registreret revisors revision af et kommunalt regnskab vil være underkastet kvalitetskontrollen.

Revisortilsynet

Revisortilsynet er det overordnede, kontrollerende organ, der skal sikre, at kvalitetskontrollen gennemføres i overensstemmelse med lovgivningen, jf. revisorlovens § 15, stk. 3.

Revisortilsynet nedsættes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der udpeger Revisortilsynets formand og medlemmer og udsteder forretningsorden for tilsynet. Revisortilsynet består af en formand og 8 andre medlemmer, hvoraf to skal være statsautoriserede revisorer, to skal være registrerede revisorer og fire skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne, jf. revisorlovens § 15, stk. 1, 1. pkt. Medlemmerne udpeges for en periode af indtil 4 år, jf. revisorlovens § 15, stk. 2.

Revisortilsynet er en offentlig myndighed, der er omfattet af reglerne i bl.a. forvaltningsloven, offentlighedsloven og er undergivet tilsyn af Folketingets Ombudsmand.

For at sikre Revisortilsynets uafhængighed, er det fastsat, at hverken formanden eller repræsentanterne for regnskabsbrugerne må være ansat hos eller drive revisionsvirksomhed sammen med statsautoriserede eller registrerede revisorer, jf. revisorlovens § 15, stk. 1, 2. pkt. Medlemmerne af Revisortilsynet skal endvidere efter revisorlovens § 17, stk. 1, opfylde samme krav til konkret uafhængighed, som er fastsat for revisorer efter revisorlovens § 11.

Nedsættelsen af revisortilsynet er således i overensstemmelse med anbefalingerne i Kommissionens henstilling, hvorefter kvalitetssikringssystemet skal være underlagt et offentligt kontrolorgan, hvor flertallet ikke er revisorer.

Valg af kvalitetskontrollanter

Revisortilsynet godkender efter revisorlovens § 16 de personer, der for en femårig periode kan udføre kvalitetskontrollen – kvalitetskontrollanterne.

Efter indstilling fra Revisortilsynet udarbejder Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nærmere regler for den kvalitetskontrol, der skal gennemføres, samt for gennemførelsen af kontrollen. De nævnte regler skal blandt andet indeholde retningslinjer for, hvem der kan udføre kvalitetskontrol og udvælgelsen af kvalitetskontrollanter, jf. revisorlovens § 15, stk. 3 og 4.

Kvalitetskontrollen bygger på en model med sagkyndig vurdering, hvor kontrollen gennemføres af statsautoriserede og registrerede revisorer. Revisorer i en registreret revisionsvirksomhed vil blive kontrolleret af en registreret revisor, som Revisortilsynet har godkendt til kontrol af registrerede revisionsvirksomheder, mens revisorer i en statsautoriseret virksomhed vil blive kontrolleret af statsautoriserede revisorer, som Revisortilsynet har godkendt til kontrol af statsautoriserede revisionsvirksomheder, jf. § 14, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed. En kontrollant skal udføre opgaven i regi af en revisionsvirksomhed, idet den erklæring, som kontrollanten skal indsende til Revisortilsynet efter kontrollens afslutning, jf. revisorlovens § 16, stk. 3, er en erklæring, som er omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, ligesom kontrollanten indestår for, at han har den fornødne kompetence og uafhængighed. Kontrollanten skal således forinden kontrolopgavens udførelse vurdere, om der foreligger trusler mod vedkommendes uafhængighed, og om vedkommende råder over den fornødne faglige kompetence, jf. bekendtgørelsens § 3.

Kvalitetskontrollanterne skal opfylde de krav til konkret uafhængighed, som er fastsat i revisorlovens § 11, jf. revisorlovens § 17, stk. 1.

En statsautoriseret henholdsvis registreret revisor skal for at blive godkendt som kontrollant have deltaget i praktisk revisionsarbejde og herunder afgivet erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2, i mindst 3 år inden for de seneste 5 år, jf. § 15, stk. 1, nr. 4, i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed. En statsautoriseret eller registreret revisor, der inden for de seneste 3 år ved Disciplinærnævnet (eller tilsvarende tidligere organer) er ikendt bøde for overtrædelse af revisorloven eller optaget i Det Centrale Kriminalregister som følge af forhold, der har betydning for udførelsen af hvervet som

kontrollant, kan ikke godkendes som kontrollant, jf. bekendtgørelsens § 15, stk. 1, nr. 3.

For at sikre et ensartet niveau i kontrollen stilles der krav om, at kontrollanterne for at blive godkendt skal have gennemført et kursus, jf. § 15, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed. Kurset skal indeholde en generel del om kvalitetssikring, herunder revisorlovens regler om uafhængighed, ejerforhold og honorar, revisionsvirksomhedernes kvalitetssikrings-systemer, og kontrollantens rolle og ansvar, samt en speciel del om Revisortilsynets kvalitetskontrol, jf. nærmere bekendtgørelsens § 16. Ligeledes skal alle godkendte kontrollanter deltage i et årligt møde med Revisortilsynet, jf. bekendtgørelsens § 17. På disse årlige møder gennemgås bl.a. erfaringer fra de gennemførte kvalitetskontroller og særlige problemstillinger.

Kvalitetskontrollens indhold og tilrettelæggelse

Efter indstilling fra Revisortilsynet udarbejder Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nærmere regler for den kvalitetskontrol, der skal gennemføres, samt for gennemførelsen af kontrollen. De nævnte regler skal blandt andet indeholde retningslinjer for udvælgelse af revisionsvirksomheder til kontrol samt omfanget af kontrollen, jf. revisorlovens § 15, stk. 3 og 4.

Kvalitetskontrollanterne skal udføre kvalitetskontrollen i overensstemmelse med ovennævnte retningslinjer, jf. revisorlovens § 16, stk. 2.

I overensstemmelse med anbefalingerne i Kommissionens henstilling om kvalitets-sikring omfatter kvalitetskontrollen både de generelt anvendte procedurer i revisionsvirksomheden og en stikprøvevis gennemgang af konkrete revisions- og erklæringsopgaver, jf. § 8, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed.

Kvalitetskontrollen skal omfatte revisors uafhængighed i forbindelse med udøvelsen af de i loven omhandlede erklæringsopgaver, jf. revisorlovens § 14, stk. 2. I henhold til revisorlovens § 11, stk. 4, skal der i alle revisionsvirksomheder være opstillet retningslinjer, som skal sikre, at revisor, forinden en opgave påtages, skal vurdere, om der kan foreligge omstændigheder, der er egnet til at rejse tvivl om uafhængigheden. Den enkelte kontrollant skal i forbindelse med gennemgangen af de anvendte procedurer i revisionsvirksomheden særligt påse, at revisionsvirksomheden har sådanne retningslinjer for styring af uafhængigheden generelt og for

enhver opgave, jf. § 8, stk. 1, nr. 4, i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed. I forbindelse med kontrollen af, om der er opstillet sådanne retningslinjer, skal kvalitetskontrollanten påse, at de opstillede retningslinjer for revisors uafhængighed efterleves ved konkrete revisionsopgaver, revisionsvirksomheden har påtaget sig. Kontrollanten skal således kontrollere, at revisionsvirksomheden dokumenterer, at revisorlovens uafhængighedsregler er overholdt, jf. bekendtgørelsens § 8, stk. 1, nr. 5. Kontrollanten skal i forbindelse hermed være opmærksom på, om forhold i andre revisionsvirksomheder, som er med i ejerkredsen for den revisionsvirksomhed, der kontrolleres, kan være af betydning for vurderingen af uafhængigheden, jf. nærmere bekendtgørelsens § 9.

Gennemgangen af procedurerne for kvalitetskontrol skal endvidere sikre, at revisionsvirksomheden har etableret de fornødne procedurer for kvalitetssikring af revisionsydelse, samt at procedurerne efterleves. Kontrollanten skal således navnlig kontrollere, at revisionsvirksomheden har de fornødne kvalitetsstyringssystemer, og at disse lever op til god kvalitetsstyringsskik og er fyldestgørende i relation til revisionsvirksomhedens størrelse og karakter, jf. § 8, stk. 1, nr. 1 og 2, i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed.

Ved den konkrete gennemgang skal der foretages en vurdering af, om revisors erklæring er i overensstemmelse med dennes arbejdsoplysninger, lovgivningens krav m.v., herunder at et eventuelt årsregnskab bedømt på den foreliggende dokumentation ikke indeholder fejl og mangler, som burde være angivet i revisors påtegning. Kvalitetskontrollanten skal dog ikke foretage en ny revision af regnskabet.

Efter revisorlovens § 2, stk. 2, skal revisor udføre sine revisions- og erklæringsopgaver med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik. Kvalitetskontrollen vil skulle påse, at bestemmelsen er overholdt ved konkrete revisionsopgaver, revisionsvirksomheden har påtaget sig. Kvalitetskontrollanten skal således navnlig kontrollere, at det kan dokumenteres, at udførelsen af de opgaver, der falder under revisorlovens § 1, stk. 2, sker i overensstemmelse med god revisorskik, herunder de i Danmark anvendelige revisionsstandarder, jf. § 8, stk. 1, nr. 6, i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed.

En revisionsvirksomhed, der underkastes kvalitetskontrol, skal give kvalitetskontrollanten adgang til at foretage de undersøgelser, denne finder nødvendige, og skal sørge for, at kvalitetskontrollanten får de oplysninger og den bistand, som kon-

trollanten anser for nødvendig for at gennemføre kvalitetskontrollen, jf. revisorlovens § 15, stk. 4.

Nægter den kontrollerede revisor at udlevere de ønskede oplysninger – og på den måde nægter at lade sig undergive kvalitetskontrol – kan den pågældende revisor fratages sin beskikkelse, jf. revisorlovens § 6, stk. 1, nr. 2. Nægter en revisionsvirksomhed at underkaste sig kvalitetskontrol, mister den retten til at være en revisionsvirksomhed, jf. revisorlovens § 12, stk. 1 og § 14, stk. 1.

Som udgangspunkt skal den enkelte revisionsvirksomhed kontrolleres hvert 4. år. Revisortilsynet kan dog bestemme, at en virksomhed kun skal udtrækkes hvert 6. år, jf. revisorlovens § 14, stk. 3. Dette kan være tilfældet, hvor der er tale om små revisionsvirksomheder med et meget begrænset antal revisions- og erklæringsopgaver, jf. § 2, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed. Revisortilsynet kan beslutte, at en revisionsvirksomhed skal udtages til ekstraordinær eller hyppigere kontrol, hvis Revisortilsynet bliver opmærksom på, at der foreligger særlige omstændigheder, der begrundet dette, jf. bekendtgørelsens § 2, stk. 3.

Kvalitetskontrollanten afslutter sin kontrol med afgivelse af en erklæring til Revisortilsynet, der skal indeholde en beskrivelse af kontrollens genstand, art og omfang samt en vurdering af kontrolresultatet, jf. revisorlovens § 16, stk. 3. Kvalitetskontrollanten skal herunder klart udtale sig om, hvorvidt de forhold, kontrollanten navnlig skal kontrollere, jf. bekendtgørelsens § 8, stk. 1, er overholdt. Forbehold eller supplerende oplysninger, herunder væsentlige forbedringsforslag, skal særligt fremhæves. Erklæringen skal indeholde en konklusion, der angiver, om revisionsvirksomheden efterlever de krav, der stilles til en revisionsvirksomhed af den pågældende art. Finder kvalitetskontrollanten, at kvalitetskontrollen ikke eller kun med store vanskeligheder kan gennemføres, skal kvalitetskontrollanten meddele Revisortilsynet dette. Samtlige kontrolerklæringer skal sendes til Revisortilsynet senest den 15. november i kontrolåret, uanset konklusionen på erklæringen. Formålet hermed er blandt andet at sikre omverdenens tillid til kvalitetssikringssystemet. Der henvises i det hele til §§ 11 og 12 i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed.

Revisortilsynets reaktionsmuligheder

Kvalitetskontrollanten afslutter som nævnt sin kontrol med afgivelse af en erklæring til Revisortilsynet. Det er Revisortilsynet, der har ansvaret for at tage stilling til, hvilken reaktion resultatet af kontrollen giver anledning til. Revisortilsynet tager stilling til, om en erklæring, hvori det angives, at der er fundet fejl eller mangler hos den kontrollerede, giver anledning til påtale uden yderligere opfølgning før det næste ordinære kontrolbesøg, påtale med kontrolbesøg, som skal afklare, om påtalen er fulgt, eller indbringelse for Disciplinærnævnet, jf. revisorlovens § 16, stk. 5.

Revisortilsynet kan i henhold til revisorlovens § 19, stk. 4, indbringe en revisionsvirksomhed for Disciplinærnævnet, hvis virksomheden ikke i overensstemmelse med revisorlovens § 11, stk. 4, har opstillet retningslinjer, som sikrer, at revisor inden udførelsen af en revisions- eller erklæringsopgave tager stilling til sin uafhængighed, eller der i forbindelse med udførelsen af kvalitetskontrol i virksomheden er fundet fejl eller mangler, som giver anledning til, at sagen indbringes for nævnet.

Tilsynets reaktionspligt gælder alene i forhold til den kontrollerede revisor eller revisionsvirksomhed. Revisortilsynet kan således ikke kræve et regnskab, der er behæftet med fejl, omgjort. Derimod vil Revisortilsynet skulle reagere, hvis tilsynet bliver opmærksomt på kriminelle forhold, hvilket kan ske ved at oversende sagen til anklagemyndigheden, jf. § 13, stk. 1, nr. 5, i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed.

Revisortilsynet kan forlange de oplysninger af revisionsvirksomheden, der er nødvendige for, at tilsynet kan tage stilling til, om der foreligger fejl, mangler eller forbedringsområder hos den kontrollerede, og kan, hvor det skønnes fornødent, selv deltage i kontrolbesøg, jf. revisorlovens § 16, stk. 4. Revisortilsynet kan i den forbindelse udbede sig kvalitetskontrollantens arbejds papirer til gennemsyn, jf. § 13, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed. Det er Revisortilsynet, der afgør, hvilke oplysninger der er nødvendige for kontrollens udførelse.

Nægter den kontrollerede revisor at udlevere de ønskede oplysninger – og på den måde nægter at lade sig undergive kvalitetskontrol – kan den pågældende revisor fratages sin beskikkelse, jf. revisorlovens § 6, stk. 1, nr. 2. Nægter en revisionsvirksomhed at underkaste sig kvalitetskontrol, mister den retten til at være en revisionsvirksomhed, jf. revisorlovens §§ 12, stk. 1 og 14, stk. 1,

Revisortilsynet kan om fornødent indhente en udtalelse om faglige spørgsmål fra den relevante revisorforening (Foreningen af Statsautoriserede Revisorer eller Foreningen Registrerede Revisorer) til brug for Revisortilsynets vurdering af kontrollantens erklæring, jf. § 13, stk. 3, i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed.

Revisortilsynet skal gennemføre en efterfølgende kontrol af, om kontrollanternes arbejde er sket i overensstemmelse med lovgivningen, jf. § 19 i bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed. Revisortilsynets adgang hertil fremgår forudsætningsvis af bemærkningerne til revisorlovens § 16, stk. 4. Kontrollen kan gennemføres såvel stikprøvevis som på grund af mistanke om, at kontrollanten ikke gør sit arbejde tilfredsstillende. Kontrollen vil typisk tage udgangspunkt i en gennemgang af kvalitetskontrollantens arbejds papirer, som Revisortilsynet kan forlange forelagt for Revisortilsynet, og i kontrollantens besvarelse af Revisortilsynets spørgsmål, som kontrollanten er forpligtet til at besvare, men kan også foregå via deltagelse i kvalitetskontrollantens fremtidige kontrolbesøg i revisionsvirksomheden, jf. bekendtgørelsens § 20. Vurderer Revisortilsynet, at kontrollanten har tilsidesat sine pligter, kan Revisortilsynet give kontrollanten en skriftlig påtale, slette kontrollanten fra listen over kvalitetskontrollanter, indbringe kontrollanten for Disciplinærnævnet samt oversende sagen til anklagemyndigheden, jf. bekendtgørelsens § 21.

Revisortilsynet udarbejder en årlig redegørelse om tilsynets arbejde, jf. revisorlovens § 16, stk. 6.

A.3.7.3. Disciplinærnævn

Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer har hjemmel i revisorlovens kapitel 11 (§§ 19-25). Nævnet oprettes i henhold til revisorlovens § 19 stk. 1, af de to revisorforeninger Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) og Foreningen Registrerede Revisorer (FRR) i fællesskab. Disciplinærnævnet består af en formand, der skal være dommer, og mindst 12 andre medlemmer, hvoraf tre skal være statsautoriserede revisorer, tre registrerede revisorer og seks skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne, jf. revisorlovens § 19, stk. 1. Det fremgår ligeledes af § 19, stk. 1, at det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der udpeger medlemmerne og udsteder forretningsorden for nævnet. Nævnets formand og eventuelle næstformænd skal være dommere og udpeges ligeledes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Disciplinærnævnet udgiver hvert år en

årsrapport om sin virksomhed, jf. § 13 i bekendtgørelse nr. 130 af 28. februar 2005 om Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer.

Disciplinærnævnet er en offentlig myndighed, der er omfattet af reglerne i forvaltningsloven og offentlighedsloven, jf. § 6 i bekendtgørelse nr. 130 af 28. februar 2005 om Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer, og er undergivet tilsyn af Folketingets Ombudsmand.

Ved Disciplinærnævnets behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden deltage mindst en revisor- og mindst en brugerrepræsentant; i sager om rettighedsfrakendelse dog mindst to revisor- og mindst to brugerrepræsentanter. Der skal deltage det samme antal revisor- og brugerrepræsentanter i en sag. I sager vedrørende statsautoriserede revisorer repræsenterer for FSR og i sager vedrørende registrerede revisorer repræsenterer for FRR, jf. revisorlovens § 19, stk. 2. Formanden kan dog afvise grundløse klager, jf. revisorlovens § 19, stk. 5.

I henhold til revisorlovens § 19, stk. 3, behandler Disciplinærnævnet klager over revisorer, der har tilsidesat de pligter, som stillingen som statsautoriseret eller registreret revisor medfører i forbindelse med udførelsen af revisions- og erklæringsopgaver, jf. revisorlovens § 1, stk. 2. Disciplinærnævnet skal behandle klagerne uden hensyn til, om indklagede er medlem af de to revisorforeninger.

I det omfang, kommunal revision udøves af en statsautoriseret eller registreret revisor, vil den revisor, der har udøvet den kommunale revision, kunne indbringes for nævnet, såfremt revisoren ved udførelsen af den kommunale revision har tilsidesat sine pligter som enten statsautoriseret eller registreret revisor.

Alle, der har en retlig interesse heri, kan indbringe en revisor for nævnet, idet formanden eller nævnet dog kan afvise klager, der på forhånd må skønnes grundløse, jf. § 19, stk. 3 og 5. Herudover kan de to revisorforeninger samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Revisortilsynet, Finanstilsynet, Skatteministeriet og anklagemyndigheden altid indbringe en sag for nævnet, der skal behandle klagen, uanset om klageren ikke har retlig interesse heri, og uanset om klagen på forhånd måtte skønnes at være grundløs, jf. § 19, stk. 5. Herudover kan Revisortilsynet indbringe en revisionsvirksomhed for nævnet, hvis virksomheden ikke har opstillet retningslinjer for uafhængighed, eller der i øvrigt i forbindelse med kvalitetskontrollen er fundet fejl eller mangler hos revisionsvirksomheden, jf. § 19, stk. 4.

Disciplinærnævnet har ifølge revisorlovens § 20 forskellige sanktionsmuligheder overfor revisorer og revisionsvirksomheder. Har revisor ved udførelsen af revisions- eller erklæringsopgaver tilsidesat de pligter, loven foreskriver, kan Disciplinærnævnet tildele vedkommende en advarsel eller pålægge vedkommende en bøde på højst 300.000 kr., jf. revisorlovens § 20, stk. 1. Har revisor gjort sig skyldig i grov eller oftere gentagen forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og giver de udviste forhold grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve revisionsvirksomhed på forsvarlig måde, kan Disciplinærnævnet begrænse den pågældende revisors adgang til at udøve lovpligtig revision eller evt. frakende beskikkelsen på tid fra seks måneder til fem år eller indtil videre.

Påhviler der revisionsvirksomheden et selvstændigt ansvar, fordi revisionsvirksomheden ikke har opstillet retningslinjer for uafhængighed, eller der i forbindelse med kvalitetskontrollen er fundet fejl eller mangler hos revisionsvirksomheden, eller påhviler der revisionsvirksomheden et medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter, kan Disciplinærnævnet tildele virksomheden en advarsel eller pålægge virksomheden en bøde på højst 750.000 kr., jf. revisorlovens § 20, stk. 4, 1. pkt. Hvis der påhviler revisionsvirksomheden et medansvar, kan virksomheden alene pålægges de omhandlede sanktioner, hvis virksomheden er inddraget som part i en klagesag for Disciplinærnævnet, jf. revisorlovens § 20, stk. 4, 2. pkt.

De bøder, som pålægges revisorer og revisionsvirksomheder af Disciplinærnævnet, er betydelig større end de bøder, som idømmes af domstolene.

Disciplinærnævnets afgørelse om at begrænse den pågældende revisors adgang til at udføre lovpligtig revision kan af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for domstolene, jf. revisorlovens § 22, stk. 1. Anmodning herom skal være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at Disciplinærnævnets afgørelse er meddelt den pågældende. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anlægger herefter sag mod den pågældende, jf. revisorlovens § 22, stk. 2. Anmodning om sagsanlæg har opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling ikke må udøve virksomhed som statsautoriseret henholdsvis registreret revisor. Hvis nævnets afgørelse findes lovlig ved dommen, kan det heri bestemmes, at anke ikke har opsættende virkning, jf. revisorlovens § 22, stk. 3.

A.4. Den kommunale revisions opgaver

Regler om den kommunale revisions opgaver er fastsat i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2.

1. pkt. i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, indeholder en bestemmelse om *revisionens omfang*. Det fremgår af bestemmelsen, at revisionen skal omfatte alle under kommunalbestyrelsen hørende regnskabsområder. Bestemmelsen er udtryk for, at den kommunale revision er en enhedsrevision, og at den kommunale revision således skal omfatte kommunalbestyrelsens samlede aktiviteter m.v. Bestemmelsen indebærer dog ikke, at alle regnskabsområder skal gennemgås hvert år, men der skal foretages en stikprøvekontrol af enkeltområder, som revisionen må udvælge på grundlag af en vurdering af væsentlighed og risiko i relation til det pågældende område.

Ansvar for revisionsopgaven kan ikke deles mellem flere revisionsvirksomheder, og den enkelte revisionsvirksomhed må ikke have ansvaret for kun en del af revisionsopgaven. Bestemmelsen i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, 1. pkt., er derimod ikke til hinder for, at flere revisionsvirksomheder i fællesskab varetager den kommunale revision, hvis hver enkelt af revisionsvirksomhederne – uanset en eventuel arbejdsdeling om revisionens udførelse – er ansvarlige for revisionen som helhed. Ansvar for revisionsopgaven skal således enten varetages af én revisionsvirksomhed alene eller af flere revisionsvirksomheder i fællesskab, der hver især er ansvarlige for revisionen som helhed.

Hvis kommunalbestyrelsen beslutter at lade foretage revisionsopgaver ud over de opgaver, der er obligatoriske efter den kommunale styrelseslov, vil sådanne opgaver dog kunne overlades til en anden revisionsvirksomhed end den revision, der er antaget efter den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1.

Den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, 2. og 3. pkt., indeholder en beskrivelse af *revisionens opgaver*. Den kommunale revision skal efter bestemmelserne varetage såvel *finansiell revision* som *forvaltningsrevision*.

Ved den *finansielle revision* skal revisionen efter den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, 2. pkt., efterprøve, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, kommunalbestyrelsens øvrige beslutninger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.

Revisionens efterprøvelse af, om kommunens regnskab er rigtigt, indebærer en kontrol af, om den talmæssige opstilling stemmer, om årsregnskabet indtægter og udgifter med rette er henført til det pågældende regnskabsår, om de indtægter og udgifter, der er anført i årsregnskabet, er rigtigt indgået henholdsvis afholdt, og om de i årsregnskabet status anførte aktiver og passiver er rigtigt registreret. Revisionens kontrol af regnskabet rigtighed indbefatter en kontrol af kommunens regnskabsføring og de i den forbindelse etablerede kontrolforanstaltninger. Det skal med andre ord kontrolleres, at årsregnskabet giver et retvisende billede af kommunens samlede økonomiske forvaltning.

Revisionen skal endvidere kontrollere, at kommunens finansielle dispositioner er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, dvs. det af kommunalbestyrelsen vedtagne årsbudget og de af kommunalbestyrelsen i øvrigt truffne beslutninger af bevillingsmæssig karakter, navnlig tillægsbevillinger, samt med kommunalbestyrelsens beslutninger i øvrigt. Det er dog en forudsætning, at kommunalbestyrelsens beslutninger er i overensstemmelse med lovgivningen.

Revisionen skal således påse, at der er meddelt fornøden bevilling til de indtægter og udgifter, som er anført i regnskabet, og at bevillingsforudsætningerne er overholdt, jf. den kommunale styrelseslovs § 40. Revisionen skal også påse, at udgifterne til de af kommunalbestyrelsen bevilgede anlægsarbejder er i overensstemmelse med årets rådighedsbeløb. Har kommunalbestyrelsen i årets løb vedtaget yderligere begrænsninger for anvendelsen af bevilgede udgifter, skal overholdelsen af disse også kontrolleres af revisor.

Det påhviler også revisionen at påse, at kommunens økonomiske forvaltning er i overensstemmelse med lovgivningen, herunder de uskrevne retsgrundsætninger, som gælder for kommunens virksomhed.

Revisionen vil som en konsekvens heraf blandt andet skulle påse, at tilsynsmyndighedens og indenrigs- og sundhedsministerens godkendelse foreligger til de økonomiske dispositioner, hvor dette er fornødent.

Revisionen vil i den forbindelse også skulle påse, at kommunens låntagning alene er sket i det omfang og på de vilkår, der er fastlagt i bekendtgørelse nr. 1372 af 12. december 2006 om kommunernes låntagning og meddelelse af garantier m.v. (lånbeholdt), jf. den kommunale styrelseslovs § 58, herunder at der er fore-

taget deponering af beløb eller obligationer efter reglerne herom i lånebekendtgørelsens § 6, § 7, og § 8, stk. 2, og at kommunen har overholdt kassekreditreglen, jf. lånebekendtgørelsens § 9.

Blandt revisionens opgaver hører også at påse, at der ikke udbetales løn m.v., som ikke er godkendt af Kommunernes Lønningsnævn i henhold til den kommunale styrelseslovs § 67. De nærmere regler om Kommunernes Lønningsnævn er fastsat i bekendtgørelse nr. 1340 af 8. december 2006 om Kommunernes Lønningsnævn.

Revisionen skal også påse, at kommunens økonomiske forvaltning er i overensstemmelse med indgåede aftaler, herunder gældende aftaler om lønvilkår for det kommunale forvaltningspersonale.

Revisionen skal påse, at regnskabets poster er i overensstemmelse med adkomst-dokumenter, indgåede kontrakter m.v.

Revisionen vil endvidere efter omstændighederne skulle vurdere det juridiske, økonomiske eller faktiske grundlag for kommunale beslutninger og påpege fejl heri. Revisionen skal også efter omstændighederne fremdrage utilsigtede følger af kommunale dispositioner, uanset om disse konstituerer en ulovlighed eller ej.

Revisionen vil også skulle påse, at kommunalbestyrelsens afgørelse om revisionens bemærkninger til tidligere års regnskaber eller delberetninger afgivet i årets løb foreligger, og at afgørelsen ikke giver revisionen anledning til yderligere bemærkninger.

Ved *forvaltningsrevisionen* skal revisionen efter den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, 3. pkt., vurdere, om udførelsen af kommunalbestyrelsens og udvalgenes beslutninger og den øvrige forvaltning af kommunens anliggender er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde.

Forvaltningsrevision skal forstås i overensstemmelse med det almindelige begreb, som er blevet fastlagt i praksis i form af standarder og normer for god offentlig revisionsskik. Forvaltningsrevision er ikke et præcist og velafgrænset begreb, der kan defineres klart i lovgivningen. Det skyldes, at indholdet af begrebet forvaltningsrevision udvikler sig over tid i takt med udviklingen i samfundet.

Det er alene udførelsen af kommunalbestyrelsens og udvalgenes beslutninger, der efter bestemmelsen er omfattet af forvaltningsrevisionen. Revisionen skal således ikke vurdere hensigtsmæssigheden af de kommunalpolitiske beslutninger, der træffes af kommunalbestyrelsen og udvalgene, men alene udførelsen af disse beslutninger og forvaltningen i øvrigt.

Den kommunale revision skal ved forvaltningsrevisionen bedømme, om enkelt-dispositioner, aktiviteter, programmer eller kommunens samlede opgaver er gennemført på en økonomisk hensigtsmæssig måde, og om resultaterne svarer til de opstillede politiske mål og dissers forudsætninger.

Forvaltningsrevision kan rette sig dels mod den måde, hvorpå en kommune anskaffer sine ressourcer, om det sker billigst muligt under hensyn til den ønskede kvalitet (sparsommelighedsanalyse), dels mod kommunens præstationer, bedømt i forhold til de anvendte ressourcer (produktivitetsanalyse). Endvidere undersøges, om der sker en opfyldelse af de opstillede mål for virksomheden, set i forhold til de anvendte ressourcer (effektivitetsanalyse). Endelig bedømmes kommunens samlede aktiviteter ud fra en gennemgang af kommunens styringsfunktioner (ledelsesrevision). Ledelsesrevisionen omfatter også en undersøgelse af kommunens økonomistyring.

I teori og praksis skelnes der mellem løbende forvaltningsrevision, der udføres integreret og sideløbende med den finansielle revision, og udvidet forvaltningsrevision, der består i større undersøgelser.

Den kommunale styrelseslov stiller alene krav om, at der udføres løbende forvaltningsrevision. Forvaltningsrevisionen foretages sideløbende og integreret med den finansielle revision. Forvaltningsrevisionen omfatter således blandt andet de analyser og vurderinger, som allerede udføres til støtte for den finansielle revision af regnskabet, f.eks. analyse af udgifts- og indtægtsposter, beregning af nøgletal, undersøgelse af usædvanlige tendenser i udviklingen, analyse af budgetafvigelse sammenholdt med budgettets forudsætninger m.m. Som et andet væsentligt eksempel på løbende forvaltningsrevision kan nævnes fokus på ledelsestilsyn samt hensigtsmæssige procedurer og interne kontroller som et element i udførelse af den systemanalytiske revision.

Da den løbende forvaltningsrevision udføres i forbindelse med den finansielle revision, er det forudsat, at disse revisionsopgaver udføres af den samme revision.

Kommunalbestyrelsen kan anmode kommunens revision eller andre om at foretage udvidet forvaltningsrevision inden for et bestemt område. Beslutning om iværksættelse af udvidet forvaltningsrevision træffes af kommunalbestyrelsen, enten på eget initiativ eller på baggrund af, at kommunens revision eventuelt har påpeget et behov herfor. Såfremt kommunens revision i forbindelse med den løbende forvaltningsrevision vurderer, at der er behov for en særlig dybtgående forvaltningsrevision på et bestemt område, kan revisionen således påpege dette over for kommunalbestyrelsen i årsberetningen eller en delberetning.

Kommunalbestyrelsen kan ikke kræve, at bestemte områder skal være undtaget fra revision eller være undergivet en mindre grundig forvaltningsrevision end den forvaltningsrevision, der følger af den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, 3. pkt., jf. bilag A.1.1.

Det påhviler revisionen regelmæssigt at foretage en kritisk gennemgang af kommunens regnskabsføring og de i forbindelse hermed etablerede kontrolforanstaltninger med henblik på at efterprøve, om disse er betryggende, jf. den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 3.

Det beror på de konkrete omstændigheder, hvilke undersøgelser der er fornødne for, at revisor i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik kan vurdere rigtigheden af kommunens regnskab og regnskabets overensstemmelse med beslutninger, bevillinger m.v., og om opgaverne er gennemført på en økonomisk hensigtsmæssig måde.

Det er først og fremmest revisor, der ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko i relation til et område afgør, på hvilke områder og i hvilket omfang der skal gennemføres besøg, foretages stikprøvekontrol m.v.

God offentlig revisionsskik er en anerkendt standard, der udtrykker forudsætningerne og betingelserne for udførelsen og indholdet af den offentlige revision.

Begrebet god offentlig revisionsskik er ikke direkte nævnt i den kommunale styrelseslov. Den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, med dens angivelse af revisionens indhold og udførelse er imidlertid udtryk for god offentlig revisionsskik.

Den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, er, med undtagelse af de forskelle vedrørende omfanget og indholdet af forvaltningsrevision, der gør sig gældende ved revision af kommunale henholdsvis statslige regnskaber, identisk med rigsrevisorlovens § 3, jf. bekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997 af lov om revisionen af statens regnskaber m.v., og afspejler derfor samme standard for god offentlig revisionsskik som denne bestemmelse.

Revisionen af kommunale regnskaber skal derfor ske i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, således som denne standard er afspejlet i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2.

Som bidrag til fortolkningen af begrebet god offentlig revisionsskik kan anvendes såvel internationale som danske revisionsstandarder vedrørende offentlig revision, herunder vejledning nr. 9242 af 1. november 1998 "Begrebet God Offentlig Revisionsskik – en vejledning", hvori Rigsrevisionen har præciseret forudsætningerne og indholdet af begrebet god offentlig revisionsskik. De internationale og danske revisionsstandarder gennemgås nedenfor.

INTOSAI's revisionsstandarder vedrørende offentlig revision

INTOSAI (The International Organization of Supreme Audit Institutions) er en samarbejdsorganisation, der består af rigsrevisioner fra FN's medlemsstater samt revisionsinstitutioner i overstatslige organisationer som EU's Revisionsret i Luxembourg.

Formålet med samarbejdet er at styrke det faglige samarbejde mellem verdens rigsrevisioner herunder også udgive revisionsstandarder. Alle INTOSAI's normer og vejledninger er udelukkende af vejledende karakter. Den enkelte rigsrevision kan tilpasse normerne og vejledningerne til de særlige forhold og behov i hvert enkelt land.

INTOSAI har i 1992 udarbejdet et sæt overordnede revisionsstandarder (Auditing Standards), der efterfølgende blev revideret i 1995. Standarderne er opbygget omkring fire elementer, der udgør ryggraden i den begrebsramme, der skaber revisionsprocessen mv. i den offentlige sektor. For det første indeholder standarderne de grundlæggende principper for revision. Dernæst er der opstillet dels generelle standarder for revisionsarbejdet dels standarder for den praktiske gennemførelse af revisionen. Endelig indeholder standarderne de overordnede principper for rapportering.

Revisionsstandarderne blev fulgt op af et sæt etiske standarder i 1998, der bl.a. vedrører den offentlige revisors integritet og uafhængighed.

I 2004 offentliggjorde INTOSAI en vejledning om, hvorledes INTOSAI's revisionsstandarder skulle anvendes i praksis ved udførelsen af forvaltningsrevision. Vejledningen definerer begrebet forvaltningsrevision, revisionsprincipper for forvaltningsrevision, forvaltningsrevisionsprocessen, standarder for den konkrete udførelse af forvaltningsrevisionen samt standarder for rapportering af den udførte forvaltningsrevision.

INTOSAI har en vejledning om juridisk revision under udarbejdelse, og denne forventes udsendt efter INTOSAI's konference i 2007.

Med hensyn til finansiel revision indledte INTOSAI i 2002 et samarbejde med den internationale revisorforening IFAC, der udsender internationale revisionsstandarder (ISA). Samarbejdet har betydet, at INTOSAI har adgang til at kommentere på ISA'erne, inden disse udsendes, og at der samtidig udarbejdes "Public Sector Practice Notes" til ISA'erne. I disse "practice notes" vil det blive forklaret, i hvilken udstrækning ISA'en kan anvendes ved revisionen af den offentlige sektor, samt hvilke tilpasninger der skal gøres af ISA'en ved revisionen af den offentlige sektor. Arbejdet med udarbejdelsen af disse ledes af den svenske Rigsrevision.

Europæiske retningslinjer for anvendelsen af INTOSAI's revisionsstandarder

EU's rigsrevisioner og Den Europæiske revisionsret udgav i fællesskab i 1988 et sæt vejledende retningslinjer for anvendelsen af INTOSAI's revisionsstandarder. Retningslinjerne uddyber emner som forberedelse af revisionen, tilvejebringelse af revisionsbevis samt afslutning af revisionen. Endelig indeholder retningslinjerne et særligt afsnit om forvaltningsrevision.

Danske revisionsstandarder om offentlig revision

I 1998 udsendte Rigsrevisionen publikationen "Begrebet God Offentlig Revisions-skik (GOR) – en vejledning". Publikationen kan findes i Retsinformation som vejledning nr. 9242 af 1. november 1998. Udgangspunktet for begrebet god offentlig revisions-skik er bestemmelsen i rigsrevisorlovens § 3 om indholdet af Rigsrevisionens revision. Med dette udgangspunkt fastlægges kravene til revisionsprocessen for finansiel revision (inkl. juridisk kritisk revision) samt forvaltningsrevision. Rigsrevisionen har dermed præciseret forudsætningerne for og indholdet af begrebet god

offentlig revisionssskik, som bestemmelsen i rigsrevisorlovens § 3 er en afspejling af. Se også bilag A.4.

Kontaktudvalget for offentlig revision har efterfølgende i 2003 udarbejdet publikationen "Forvaltningsrevision i praksis – Eksempler fra revisionen af amter og kommuner". Målet med denne har været at gøre principperne for forvaltningsrevisionen efter god offentlig revisionssskik konkrete for den praktiserende revisor både med hensyn til løbende forvaltningsrevision og udvidet forvaltningsrevision.

En arbejdsgruppe under Kontaktudvalget for Offentlig Revision arbejder for tiden med en vejledning om juridisk kritisk revision. Vejledningen vil uddybe principperne for juridisk kritisk revision efter god offentlig revisionssskik og forventes offentliggjort snarest.

A.5. Den regionale revisions opgaver

Regler om den regionale revisions opgaver er fastsat i regionslovens § 28, stk. 2.

1. pkt. i regionslovens § 28, stk. 2, indeholder en bestemmelse om *revisionens omfang*. Bestemmelsens indhold svarer til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, 1. pkt. Bestemmelsen er udtryk for, at den regionale revision – ligesom den kommunale revision – er en enhedsrevision, og at den regionale revision således skal omfatte regionsrådets samlede aktiviteter m.v. Bestemmelsen indebærer ikke, at alle regnskabsområder skal gennemgås hvert år, men der skal foretages en stikprøvekontrol af enkeltområder, som revisionen må udvælge på grundlag af en vurdering af væsentlighed og risiko i relation til det pågældende område.

Ansvar for revisionsopgaven kan ikke deles mellem flere revisionsvirksomheder, men skal enten varetages af en revisionsvirksomhed alene eller af flere revisionsvirksomheder i fællesskab, der hver især er ansvarlige for revisionen som helhed.

Hvis regionsrådet beslutter at lade foretage revisionsopgaver ud over, hvad der er foreskrevet i regionslovens § 28, stk. 2, vil sådanne opgaver dog kunne overlades til en anden revisionsvirksomhed.

Regionslovens § 28, stk. 2, 2. og 3. pkt., indeholder en beskrivelse af *revisionens opgaver*. Den regionale revision skal efter bestemmelserne varetage såvel *finansiel revision*, jf. regionslovens § 28, stk. 2, 2.pkt., som *forvaltningsrevision*, jf. regionslovens § 28, stk. 2, 3. pkt.

Regionslovens § 28, stk. 2, 2. pkt. svarer til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, 2. pkt., og fastslår, at revisionen skal efterprøve, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, regionsrådets øvrige beslutninger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.

Om det nærmere indhold af den *finansielle revision* henvises til bilag A.4. vedrørende den finansielle revision efter den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 2, 2. pkt.

I tilknytning hertil bemærkes, at det følger af regionslovens § 28, stk. 2, 2. pkt., at den regionale revision skal påse, at der er meddelt fornøden bevilling til de indtægter og udgifter, som er anført i regnskabet og at bevillingsforudsætningerne er overholdt, jf. regionslovens § 21, stk. 1 – 3. Af regionslovens § 21, stk. 1, fremgår, at de poster på årsbudgettet, hvortil regionsrådet ved årsbudgettets endelige vedtagelse har taget bevillingsmæssig stilling, afgiver den bindende regel for næste års regionale forvaltning. Af regionslovens § 21, stk. 2, fremgår, at det af regionsrådet vedtagne grundbidrag fra kommunerne afgiver den bindende regel for fastsættelsen af næste års grundbidrag, jf. § 6 i lov nr. 543 af 24. juni 2005 om regionernes finansiering. Af regionslovens § 21, stk. 3, fremgår endelig, at det af regionsrådet vedtagne udviklingsbidrag fra kommunerne afgiver den bindende regel for fastsættelsen af næste års udviklingsbidrag, jf. § 7 i lov om regionernes finansiering.

Videre bemærkes, at revisionen også vil skulle påse, at regionernes låntagning alene sker i det omfang og på de vilkår, der er fastlagt i bekendtgørelse nr. 1345 af 11. december 2006 om regionernes låntagning og meddelelse af garantier m.v., jf. regionslovens § 26, herunder at der er foretaget deponering af beløb eller obligationer efter reglerne herom i bekendtgørelsens § 5, § 6, og § 7, stk. 2, og at regionen har overholdt kassekreditreglen, jf. bekendtgørelsens § 8.

Endelig bemærkes, at det – svarende til, hvad der gælder for den kommunale revision – også indgår i den regionale revisions opgaver at påse, at der ikke udbetales løn m.v., som ikke er godkendt af Regionernes Lønnings- og Takstnævn i henhold til regionslovens § 37. Nærmere regler om Regionernes Lønnings- og Takstnævn er fastsat i bekendtgørelse nr. 1369 af 12. december 2006.

Om *forvaltningsrevisionen* fremgår det af regionslovens § 28, stk. 2, 3. pkt., at revisionen skal påse, at der ved forvaltningen af midlerne og driften af de virksomheder, hvis regnskaber er omfattet af revisionen, er taget skyldige økonomiske hensyn.

Der stilles således krav om en løbende forvaltningsrevision af regionens regnskaber. Denne forvaltningsrevision adskiller sig fra de krav til den kommunale forvaltningsrevision, der følger af § 42, stk. 2, i lov om kommunernes styrelse, ved, at forvaltningsrevisionen retter sig både mod forvaltningens gennemførelse af regionsrådets beslutninger og mod selve regionsrådets beslutninger. Baggrunden herfor er, at regionen i vidt omfang finansieres ved tilskud fra staten.

Om indholdet af forvaltningsrevisionen henvises i øvrigt til bilag A.4.

Da den løbende forvaltningsrevision udføres i forbindelse med den finansielle revision, er det forudsat, at disse revisionsopgaver udføres af den samme revision.

Regionsrådet kan ikke kræve, at bestemte områder skal være undtaget fra revision eller være undergivet en mindre grundig forvaltningsrevision end den forvaltningsrevision, der følger af regionslovens § 28, stk. 2, 3. pkt.

Der stilles – ligesom ved den kommunale revision – alene krav om en løbende forvaltningsrevision, som kan udføres integreret og sideløbende med den finansielle revision, men der er intet til hinder for, at regionsrådet anmoder regionens revisor eller andre om at foretage en særligt dybtgående forvaltningsrevision inden for et bestemt område.

Det påhviler revisionen regelmæssigt at foretage en kritisk gennemgang af regionens regnskabsføring og de i forbindelse hermed etablerede kontrolforanstaltninger med henblik på at efterprøve, om disse er betryggende, jf. regionslovens § 29, der henviser til den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 3. Om indholdet af denne opgave henvises til det i bilag A.4. anførte om den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 3.

Bestemmelsen i regionslovens § 28, stk. 2, er – svarende til bestemmelsen i § 42, stk. 2, i lov om kommunernes styrelse – med dens angivelse af revisionens indhold og udførelse udtryk for god offentlig revisionsskik. Der henvises herom til bilag A.4.

Rigsrevisionens adgang til at kræve regionens regnskaber forelagt til gennemgang
Efter § 4 i lov om revisionen af statens regnskaber m.m. (rigsrevisorloven), jf. lov-
bekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997, som ændret ved § 1 i lov nr. 590 af 13. juni
2006, kan rigsrevisor direkte eller gennem vedkommende minister kræve regnska-
ber fra regionerne forelagt til gennemgang. Hvis de indhentede regionale regnska-
ber giver rigsrevisor anledning til at iværksætte nærmere undersøgelser, underret-
ter rigsrevisor vedkommende minister herom, jf. rigsrevisorlovens § 4, stk. 3.

Bestemmelsen giver rigsrevisor adgang til at gennemgå alle dele af regionens
regnskaber, ikke blot de dele af de regionens regnskaber, som vedrører virksom-
hed, for hvilken der skal ske afregning over for staten (statslig refusion), sammen-
lign for kommuners vedkommende rigsrevisors adgang hertil efter rigsrevisorlovens
§ 5.

Rigsrevisionens regnskabs gennemgang af de regionale regnskaber sker ligesom
gennemgangen af de kommunale regnskaber efter reglerne i rigsrevisorlovens § 6,
hvorefter det navnlig påses, at regnskabet er undergivet betryggende revision, at
vilkårene for tilskud m.v. er opfyldt, at midlerne er anvendt i overensstemmelse
med givne bestemmelser, og at der i øvrigt er taget skyldige økonomiske hensyn
ved forvaltning af midlerne.

Rigsrevisor kan beslutte at optage en sag vedrørende regionerne i den årlige be-
retning, rigsrevisor afgiver til statsrevisorerne om sin virksomhed, og som vil indgå i
statsrevisorernes endelige betænkning til Folketinget. Såvel regionsrådets udtalel-
se som ministerens kommentarer hertil – samt rigsrevisors bemærkninger til oven-
nævnte - vil efter de nærmere fastsatte regler i rigsrevisorlovens §§ 17 og 18 indgå
i statsrevisornes betænkning til Folketinget.

Som nævnt i bemærkningerne til ændringen af rigsrevisorloven i 2006, er der ikke
hermed indført en ekstra revisionsinstans, der skal foretage en fornyet revision af
de regionale regnskaber. Den finansielle revision og den løbende forvaltningsrevi-
sion – og efter aftale med regionsrådet den udvidede forvaltningsrevision – udføres
således af den sagkyndige regionale revision efter regionslovens regler. Rigsrevi-
sionen skal derimod foretage den i rigsrevisorlovens nævnte regnskabs gennem-
gang og større undersøgelser på baggrund af de af den sagkyndige regionale revi-
sion allerede reviderede regnskaber m.v., uden at der herved sker indgreb i re-
gionsrådenes beslutningskompetence. Rigsrevisionen vil forinden iværksættelse af
større undersøgelser kontakte regionens revision med henblik på at sikre sig, at

revisionen ikke har planer om en tilsvarende undersøgelse som led i den forvaltningsrevision, revisionen udfører.

Bilag B Redegørelse for norsk, svensk og finsk ret om den kommunale revision

Udvalget har besluttet at inddrage erfaringer med organiseringen af den kommunale revision i Norge, Sverige og Finland til brug for udvalgets overvejelser om, hvorvidt der i den kommunale styrelseslov bør stilles yderligere krav til den kommunale revisions uafhængighed og sagkundskab.

Den følgende gennemgang af norsk, svensk og finsk ret om den kommunale revision viser, at der i de nordiske lande er en række forskellige vilkår for den kommunale revision

I *Norge* vælger kommunestyret/fylkestinget et kontroludvalg, der forestår det løbende tilsyn med den kommunale/fylkeskommunale forvaltning, og som påser, at kommunens/fylkeskommunens regnskaber bliver revideret på en betryggende måde. Kommunestyret/fylkestinget træffer efter indstilling fra kontroludvalget beslutning om valg af revisorer. Den kommunale/fylkeskommunale revision kan varetages af kommunens/fylkeskommunens egne revisorer, af en interkommunal revision eller af en privat revisionsvirksomhed. Når revisionen varetages af et selskab, skal der vælges en ansvarlig revisor. Den ansvarlige for revision af årsregnskabet og for en forvaltningsrevisionsopgave kan være den samme person.

Der er i medfør af den norske kommunelov fastsat en række krav til kommunerevisors uafhængighed og sagkundskab. Kommunelovens bestemmelser om revisors uafhængighed og objektivitet gælder for alle, der er beskæftiget med kommunal/fylkeskommunal revision. For revisorer ansat i kommunen/fylkeskommunen

gælder forvaltningslovens regler om inhabilitet ved siden af kommunelovens bestemmelse om uafhængighed og objektivitet. Den revisor, der er ansvarlig for regnskabsrevisionen af årsregnskabet, skal have bestået eksamen i revision på bachelor- eller kandidatniveau samt have to års praktisk erfaring med revision. Den, der er ansvarlig for en forvaltningsrevisionsopgave, skal have mindst tre års uddannelse fra et universitet/handelshøjskole.

I *Sverige* varetages den kommunale revision af valgte revisorer, der vælges af kommunalbestyrelsen/landstinget. De valgte revisorer skal bistås af sagkyndige revisorer, som revisor selv vælger og antager i det omfang, det er nødvendigt. Almindeligt gældende krav til kommunalbestyrelses-/landstingsmedlemmers og kommunalt ansattes habilitet gælder tilsvarende for de valgte og for de sagkyndige revisorer. Der stilles ikke herudover krav til den kommunale revisions uafhængighed, ligesom der ikke stilles formelle krav til de valgte eller de sagkyndige revisors kompetence. I Sverige er der etableret en frivillig certificeringsordning for de sagkyndige revisorer. Det er Foreningen af Sveriges Kommunale Yrkesrevisorer, der har etableret certificeringsordningen. Certificeringsordningen stiller krav til revisors uddannelsesmæssige baggrund og praktiske erfaring med kommunal revision og til omfanget af revisors beskæftigelse som sagkyndig revisor.

I 2004 afleverede et udvalg nedsat af den svenske regering en udredning om den kommunale revisions forudsætninger og opgaver. Udvalget havde bl.a. fået i opdrag at følge udviklingen med frivillig certificering af sagkyndige revisorer.

I *Finland* skal kommunalbestyrelserne nedsætte et revisionsudvalg, der forbereder sager om gennemgang af forvaltning og økonomi for kommunalbestyrelsen og som bedømmer revisors finansielle revision og foretager vurderinger af forvaltningsmæssig karakter. Kommunalbestyrelsen vælger endvidere en eller flere revisorer, der skal revidere kommunens forvaltning og økonomi i kommunalbestyrelsens valgperiode. Den finske kommunallagen opstiller krav til såvel revisionsudvalgets som revisorernes uafhængighed, og der er ved lov etableret en særlig certificeringsordning for kommunale revisorer. Den eller de revisorer, der vælges som kommunale revisorer, skal være certificeret i henhold til den pågældende ordning. Certificeringsordningen stiller krav til revisors uddannelsesmæssige baggrund og revisors praktiske erfaring med offentlig forvaltning og økonomi.

Den følgende beskrivelse af den kommunale revision i Norge, Sverige og Finland er baseret på det materiale om den kommunale revision, som udvalget har modta-

get efter høring af landenes kommunale departementer, samt materiale, der er tilgængeligt på internettet.

B.1. Norge

B.1.1. Revisionens rolle i kommunestyret

Reglerne om styring af de norske kommuner og fylkeskommuner (svarende til amtskommuner) findes i den norske kommunelov (lov nr. 107 af 25. september 1992 med senere ændringer). Reglerne om den kommunale/fylkeskommunale revision er fastsat i kommunelovens §§ 76 - 79.

Kommunal- og regionaldepartementet har endvidere med hjemmel i kommunelovens §§ 77-79 udstedt forskrift nr. 904 af 15. juni 2004 om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. (revisionsforskriften), der fastsætter nærmere regler om bl.a. revisionens uafhængighed og sagkundskab, og forskrift nr. 905 af 15. juni 2004 om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner (kontroludvalgsforskriften), der fastsætter nærmere regler om kontroludvalgets sammensætning, opgaver og arbejde.

Det folkevalgte organ for kommuner og fylkeskommuner betegnes "kommunestyret" henholdsvis "fylkestinget". Kommunestyret/fylkestinget har det øverste tilsyn med den kommunale henholdsvis fylkeskommunale forvaltning og skal påse, at kommunens og fylkeskommunens regnskaber bliver revideret på en betryggende måde, jf. kommunelovens § 76.

Kommunestyret/fylkestinget vælger et kontroludvalg, som på vegne af kommunestyret henholdsvis fylkestinget forestår det løbende tilsyn med den kommunale og fylkeskommunale forvaltning, jf. kommunelovens § 77, nr. 1, 1. pkt. Kontroludvalget skal have mindst tre medlemmer, jf. kommunelovens § 77, nr. 1, 2. pkt. Kontroludvalgets medlemmer kan, men skal ikke, vælges blandt medlemmerne af kommunestyret/fylkestinget. Med virkning fra 1. november 2007 skal mindst ét af kontroludvalgets medlemmer dog vælges blandt kommunestyrets/fylkestingets medlemmer, jf. § 77, nr. 1, 3. pkt. Kommunestyret eller fylkestinget kan når som helst foretage nyvalg af kontroludvalgets medlemmer, jf. kommunelovens § 77, nr. 3. Ved udskiftning af et eller flere medlemmer af udvalget skal der foretages nyvalg af samtlige medlemmer af udvalget, jf. kontroludvalgsforskriftens § 3.

Det er kontroludvalget, som revisionens rapporter skal forelægges for, jf. kommunelovens § 78, nr. 5. Kontroludvalget foretager den videre forelæggelse for kommunestyret/fylkestinget, jf. kommunelovens § 77, nr. 6.

Revisionen af kommuner og fylkeskommuner varetages enten af kommunens/fylkeskommunens egne revisorer, et interkommunalt samarbejde eller af en privat revisionsvirksomhed. Det er kommunestyret/fylkestinget, der efter indstilling fra kontroludvalget træffer beslutning herom, jf. kommunelovens § 78, nr. 3.

Der er således efter kommunelovens § 78 adgang til helt eller delvis at overlade udførelsen af revisionsopgaven til private revisionsfirmaer. Der skal dog vælges én ansvarlig revisor for regnskabsrevisionen af kommunens/fylkeskommunens årsregnskab, jf. også revisionsforskriftens § 2, 2. led, 2. pkt. Forvaltningsrevisionen kan overlades til den ansvarlige revisor for årsregnskabet eller til en eller flere andre revisorer. Der skal i givet fald også vælges en ansvarlig revisor for hver forvaltningsrevisionsopgave. Se hertil revisionsforskriftens § 6.

Selv om udførelsen af den kommunale/fylkeskommunale revision lægges ud til et privat revisionsfirma, vil det fortsat være kommunestyret/fylkestinget, der har ansvaret for at sikre, at de kommunale/fylkeskommunale regnskaber revideres på en betryggende måde, jf. kommunelovens § 76, ligesom kontroludvalget har samme ansvar, jf. kommunelovens § 77, nr. 4.

Det følger således af kontroludvalgsforskriftens § 4, 1. led, at kontroludvalget på kommunalbestyrelsens/fylkestingets vegne skal føre løbende tilsyn og kontrol med den kommunale/fylkeskommunale forvaltning, og herunder påse, at kommunen/fylkeskommunen har en forsvarlig revisionsordning.

Det fremgår endvidere af kontroludvalgsforskriftens § 6, at kontroludvalget skal påse, at kommunens/fylkeskommunens årsregnskab bliver revideret på en betryggende måde, herunder holde sig løbende orienteret om revisionsarbejdet og påse, at dette foregår i overensstemmelse med de bestemmelser, der følger af lovgivningen, god kommunal revisionsetik og kontroludvalgets instrukser eller aftaler med revisor.

B.1.2. Krav til revisionens uafhængighed

Det fremgår af bemærkningerne til lov nr. 113 af 12. december 2003 om endringer i lov nr. 107 af 25. september 1992 om kommuner og fylkeskommuner m.m., at det er departementets opfattelse, at en konkret vurdering af revisors uafhængighed efter de almindelige habilitetsregler i forvaltningsloven henholdsvis den norske revisorlovs regler om uafhængighed i mange tilfælde ville have samme udfald. En

revisor vil dog ikke efter revisorlovens regler kunne være ansat i den virksomhed, revisoren skal revidere.

Med henblik på at sikre, at der – uanset om kommunen/fylkeskommunen udbyder (dele af) revisionsopgaven til en privat revisionsvirksomhed – gælder samme betingelser om uafhængighed og objektivitet såvel for kommunens eller fylkeskommunens egen revisor som for eventuelle eksterne revisorer, er der i kommunelovens § 79 fastsat en bestemmelse vedrørende revisors uafhængighed. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

”§ 79 Revisors uafhængighed

Den som foretar revision for en kommune eller fylkeskommune kan ikke ivareta revisions- og kontrolopdrag for kommunen eller fylkeskommunen dersom revisor eller dennes nærtstående har en slik tilknytning til revidert eller kontrollert virksomhet, dens ansatte eller tillidsmenn, at dette kan svekke revisors uafhængighet og objektivitet. Det samme gjelder dersom det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors uafhængighet og objektivitet ved gjennomføring av oppgavene. Ansettelse som revisor i kommunen eller fylkeskommunen, eller i en interkommunal samarbeidsordning, medfører ikke i seg selv at revisoren mangler nødvendig uafhængighet og objektivitet.

[...]

Departementet kan gi forskrifter med nærmere bestemmelser om revisors uafhængighet.”

Bestemmelsen gælder for enhver, som udfører revisionsopgaver for en kommune/fylkeskommune, både for revisorer, som er ansat i kommunen/fylkeskommunen eller i interkommunale revisionssamarbejder, og private revisorer og ansatte i revisionsfirmaer, som udfører revisionsopgaver for kommuner/fylkeskommuner. For revisorer ansat i kommunen/fylkeskommunen gælder forvaltningslovens regler om inhabilitet ved siden af den nye bestemmelse i kommuneloven.

Bestemmelsens første led indeholder en generel bestemmelse om, hvornår revisor ikke er uafhængig. Det lader sig ikke gøre at trække en præcis grænse i loven for, hvilken tilknytning til kommunen/fylkeskommunen eller andre, som vil være uforenelig med at tage en revisionsopgave for en kommune/fylkeskommune. Da den kommunale/fylkeskommunale revision godt kan udføres af kommunens/fylkeskommunens egne ansatte eller af et interkommunalt selskab, vil den tilknytning til kommunen/fylkeskommunen, som udspringer af et ansættelsesforhold eller af

kommunens/fylkeskommunens ejerandel i revisionselskabet, ikke have betydning for, om uafhængighedskravet er opfyldt. En central del af uafhængighedsvurderingen vil være knyttet til, om der foreligger en nærhed eller afhængighed mellem revisor eller revisors nærtstående og centrale tjenestemænd og politikere i kommunen, jf. Ot. prop. nr. 70, side 108 f.

Der er i revisionsforskriftens § 13 fastsat nærmere regler om den kommunale/fylkeskommunale revisions uafhængighed. Af bestemmelsen fremgår følgende:

”Den som foretar revisjon etter denne forskrift kan ikke inneha andre stillinger hos kommunen eller fylkeskommunen eller i virksomhet som den kommunen eller fylkeskommunen deltar i ved siden av revisoroppdraget.

Den som foretar kommunal revisjon kan ikke være medlem av styrende organer i virksomhet som kommunen eller fylkeskommunen deltar i.

Den som foretar revisjon kan ikke delta i, eller ha funksjoner i annen virksomhet når dette kan føre til at vedkommendes interesser kommer i konflikt med interessene til oppdragsgiverne eller på annen måte er egnet til å svekke tilliten til den som foretar revisjon.”

Det fremgår af bemærkningerne til revisionsforskriftens § 13, at bestemmelsen omfatter alle, som udfører revision for kommunen eller fylkeskommunen, det vil sige såvel den ansvarlige revisor som revisormedarbejdere. Bestemmelsen er en præcisering af kommunelovens § 79.

Af bemærkningerne til revisionsforskriftens § 13, 1. led, fremgår, at første led som udgangspunkt gælder ansættelse i stillinger, hvor det er muligt at påvirke regnskabsføreren eller udfaldet af revisionen. Andre ansættelsesforhold vil imidlertid også kunne medføre ikke ubetydelige trusler mod revisors uafhængighed, og bestemmelsen udelukker derfor ethvert ansættelsesforhold til kommunen/fylkeskommunen.

Af bemærkningerne til revisionsforskriftens § 13, 2. led, fremgår det endvidere, at revisor ikke kan være ansat i virksomheder, som kommunen/fylkeskommunen deltager i, dvs. virksomheder, som kommunen/fylkeskommunen har ejerandele i eller har en væsentlig direkte eller indirekte økonomisk interesse i.

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsens andet led, at deltagelse i styrende organer ville kunne indebære en så væsentlig fare for, at revisor vil kunne

komme i en position, hvor vedkommende vil skulle kontrollere sig selv, at ingen forholdsregler vil være tilstrækkelige til at reducere truslen til et acceptabelt niveau. Muligheden for en sådan dobbeltrolle er derfor afskåret ved denne bestemmelse.

Af bemærkningerne til bestemmelsens tredje led fremgår, at revisors deltagelse i anden virksomhed eller funktioner i forhold til anden virksomhed kan udgøre ikke ubetydelige trusler mod revisors uafhængighed, som revisor vil skulle være opmærksom på.

Der er i revisionsforskriftens § 14 fastsat nærmere regler om den kommunale/fylkeskommunale revisions rådgivningstjenester. Af bestemmelsen fremgår således følgende:

”Den som foretar revisjon for en kommune eller fylkeskommune etter denne forskrift kan ikke utføre rådgivnings- eller andre tjenester for kommunen eller fylkeskommunen, dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uafhængighet og objektivitet. Den som foretar revisjon kan ikke yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver. Den som foretar revisjon kan ikke opptre som fullmektig for den revisionspliktige. Unntak fra dette gjelder ved bistand i skattesaker etter domstolslovens § 218.”

Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår, at det er vanskeligt at trække en absolut og eksakt grænse for, hvilke rådgivningsopgaver revisor bør kunne yde i tilknytning til den egentlige revisionsopgave. Bestemmelsens første led er således generelt udformet. Det må således afgøres efter en konkret vurdering af den enkelte rådgivningsopgave, hvorvidt udførelsen af den pågældende opgave vil være egnet til at påvirke eller rejse tvivl om revisors uafhængighed og objektivitet. Af bemærkningerne fremgår endvidere, at bl.a. normer for god revisorskik i den private sektor kan være vejledende. Det fremgår endvidere, at den, som reviderer en kommune/fylkeskommune i den udstrækning, dette følger af ansvarsrådet, kan vejlede forvaltningen om spørgsmål vedrørende regnskab og økonomi. Al vejledning skal dog ske med varsomhed og på en måde, som ikke begrænser revisors efterfølgende revisions- og kontrolvurderinger.

Det fremgår af revisionsforskriftens § 15, 1. led, at revisor løbende skal vurdere sin uafhængighed. Revisor skal hvert år og efter behov afgive en skriftlig vurdering af sin uafhængighed til kontroludvalget.

Endvidere skal en skriftlig egenvurdering af revisors uafhængighed følge med ethvert tilbud om revision, som revisor afgiver, jf. revisionsforskriftens § 15, 2. led.

Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår, at revisor for at bevare sin uafhængighed skal identificere evt. trusler mod sin uafhængighed, vurdere hvorvidt disse trusler er klart ubetydelige, og såfremt truslerne ikke er klart ubetydelige, identificere og anvende relevante forholdsregler for at eliminere eller reducere den pågældende trussel til et acceptabelt niveau.

B.1.3. Krav til revisionens sagkundskab

Indtil 1. juli 2004 var det et krav, at der i den kommunale/fylkekommunale revisionsenhed skulle være ansat mindst én registreret eller statsautoriseret revisor. Kravet blev ophævet ved lov nr. 113 af 12. december 2003 om ændringer i lov nr. 107 af 25. september 1992 om kommuner og fylkeskommuner m.m.

I forbindelse med denne lovændring blev det overvejet, om kravet om, at der skal være mindst én registreret eller statsautoriseret revisor i den kommunale/fylkeskommunale revision, er hensigtsmæssigt. Af lovforslaget fremgår det således, at departementet i det forslag, der blev sendt i høring, anførte, at det ikke er en nødvendig kvalifikation for at kunne udføre forvaltningsrevision, at man er registreret eller statsautoriseret revisor, men at det for denne type revision snarere kunne være hensigtsmæssigt med kompetence fra andre fagområder end det rent revisionsmæssige, som f.eks. samfundsvidenskabelig, økonomifaglig eller juridisk kompetence. Det fremgår ligeledes af lovforslaget, at departementet på baggrund af de indkomne høringssvar har overvejet, om der bør stilles forskellige kvalifikationskrav til den, der varetager den regnskabsmæssige revision, og den, der varetager forvaltningsrevisionen, eventuelt således at der stilles kvalifikationskrav til den, der varetager den regnskabsmæssige revision, men ikke til den, der skal udføre forvaltningsrevision.

Det fremgår endvidere af lovforslaget, at departementet har vurderet forskellige muligheder for certificerings- eller autorisationsordninger for den, som skal varetage den kommunale/fylkeskommunale revision. Spørgsmålet om en autorisationsordning har efter departementets opfattelse nær sammenhæng med spørgsmålet om, hvilke kvalifikationskrav der skal stilles til den, der varetager den kommunale/fylkeskommunale revision, og det vil derfor efter departementets opfattelse først være aktuelt at vurdere dette spørgsmål nærmere, når overvejelserne om, hvilke kvalifikationskrav der skal stilles til den kommunale/fylkeskommunale revisor, er

afsluttede. Det fremgår desuden af lovforslaget, at departementet i den forbindelse finder det aktuelt at indhente nærmere oplysninger om de erfaringer, som er gjort i Sverige og Finland. Det er derfor ikke foreslået at indføre et egentligt autorisationskrav i forhold til den, der varetager den kommunale/fylkeskommunale revision, jf. Ot. prop. nr. 70, side 64 f.

Der er i revisionsforskriften fastsat en række krav til, hvilke kvalifikationer den, der skal udføre kommunal/fylkeskommunal revision, skal opfylde.

Af revisionsforskriftens § 11, 1. led, fremgår det således, at den, der er ansvarlig for revision af årsregnskab for en, der er revisionspligtig efter forskriften, skal have bestået eksamen i revision på bachelor- eller kandidatniveau i overensstemmelse med Kredittilsynets krav til statsautoriserede eller registrerede revisorer samt have to års praktisk erfaring med revision. Departementet vil i særlige tilfælde kunne meddele dispensation. Der stilles ikke krav om, at revisor skal være en statsautoriseret eller registreret revisor, der er godkendt af Kredittilsynet.

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, at såvel praktisk erfaring fra den private sektor som erfaring fra revision af statslig eller kommunal/fylkeskommunal virksomhed vil anses for at opfylde kravet om to års praktisk erfaring. Kvalifikationskravet gælder kun for den, som skal være ansvarlig for revision af kommunens/fylkekommunens årsregnskab. Kvalifikationskravet gælder således ikke revisors medarbejdere eller personer, der alene udfører forvaltningsrevision eller anden type af kontrol, jf. bemærkningerne til revisionsforskriftens § 11.

Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår endvidere, at bestemmelsen ikke har virkning for de revisorer, der ved forskriftens ikrafttræden den 1. juli 2004 er ansvarlige for revisionen af en kommunes eller fylkeskommunes årsregnskab. De pågældende ansvarlige revisorer vil således ikke skulle søge dispensation i forhold til kvalifikationskravet.

I revisionsforskriftens § 11, 2. led, er der fastsat krav til den ansvarlige revisor, der har ansvaret for udførelsen af en forvaltningsrevisionsopgave. Efter bestemmelsen skal den ansvarlige forvaltningsrevisor have mindst tre års uddannelse fra universitet/højskole (svarende til den danske handelshøjskole).

Departementet kan dispensere fra kravet i § 11, 1. og 2. led, jf. § 11, 3. led. Der er ikke fastsat nærmere regler om muligheden for at opnå dispensation fra kravet om uddannelse og praktisk erfaring.

Af revisionsforskriftens § 12 fremgår endvidere, at den, som ansættes som revisor i en kommune/fylkeskommune, eller som overlades ansvaret for en revisionsopgave i en kommune/fylkeskommune eller for kommunale eller fylkeskommunale virksomheder, skal have ført en hæderlig vandel, være i stand til at opfylde sine forpligtelser i takt med, at disse forfalder, og være myndig.

Det fremgår af bemærkningerne til revisionsforskriftens § 12, at disse betingelser gælder alle, der skal være ansvarlig for regnskabsrevision eller forvaltningsrevision for en kommune eller fylkeskommune, og ikke alene den, der er ansvarlig for revisionen af årsregnskabet.

B.1.4. Reaktionsmuligheder og tilsyn i forhold til den kommunale revision

Der er i kommuneloven fastsat regler om kommunens/fylkeskommunens egenkontrol med den kommunale/fylkeskommunale forvaltning, herunder en kommunalt/fylkeskommunalt ansat revision.

Kommunestyret og fylkestinget varetager således det øverste tilsyn med den kommunale og fylkeskommunale forvaltning. Kommunestyret og fylkestinget skal i den forbindelse påse, at de kommunale og fylkeskommunale regnskaber revideres på betryggende måde, jf. kommunelovens § 76.

Det løbende tilsyn med den kommunale og fylkeskommunale forvaltning varetages efter kommunelovens § 77, nr. 1, af kontroludvalget. I praksis er det således kontroludvalget, der udøver kommunestyrets/fylkestingets tilsynsmyndighed, også for så vidt angår revisionen.

Kommunestyrets/fylkestingets valg af revisor skal ikke efter gældende regler godkendes af nogen statslig myndighed.

Der er endvidere ikke efter gældende regler et statsligt tilsyn med den kommunale/fylkeskommunale revision. Der er heller ikke hjemmel til reaktionsmuligheder mod kommunale/fylkeskommunale revisorer, der ikke lever op til de krav, der stilles.

I juni 2003 nedsatte den norske regering et udvalg, der fik til opgave at se på statsligt tilsyn med kommunesektoren. Udvalget afgav i september 2004 sin udredning (NOU 2004:17).

En af udvalgets opgaver var at vurdere, om der bør etableres et statsligt tilsyn med den revision, som foretages af kommuner/fylkeskommuner efter kommuneloven, jf. NOU 2004:17, side 13. På baggrund af kapacitet og tid havde udvalget imidlertid ikke anledning til at gå nærmere ind i spørgsmålet om et statsligt tilsyn med den kommunale/fylkeskommunale revision. I øvrigt var udvalget af den opfattelse, at denne problemstilling er et tema, som kan behandles uafhængigt af de vurderinger og konklusioner, som udvalget har beskrevet i udredningen, jf. NOU 2004:17, side 15.

På grundlag af udvalgsarbejdet har det norske Storting vedtaget lov om ændringer i lov af 25. september 1992 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (statsligt tilsyn med kommunesektoren), der træder i kraft 1. marts 2007. Loven indeholder ikke regler, der indfører et statsligt tilsyn med den kommunale revision. Loven indeholder derimod alene generelle regler om rammerne for udøvelsen af det statslige tilsyn på de områder, hvor der efter særlovgivningen er regler om et statsligt tilsyn.

B.1.5. Den kommunale revisions opgaver

Revisionens opgaver er todelt, idet revisionen skal foretage regnskabsrevision og forvaltningsrevision, jf. kommunelovens § 78, nr. 2. Revision af kommunens/fylkeskommunens interne kontrol, som efter den indtil 1. juli 2004 gældende lovgivning var en særskilt opgave for revisionen, anses nu for en integreret del af henholdsvis regnskabsrevision og forvaltningsrevision.

Om indholdet af *regnskabsrevision* fremgår det af revisionsforskriftens § 3, at revisor ved revision af årsregnskabet skal vurdere, om årsregnskabet er aflagt i overensstemmelse med lovgivningen, herunder om årsregnskabet giver et billede af den økonomiske virksomhed i regnskabsåret og stillingen ved årsskiftet, som er i overensstemmelse med god kommunal revisionsetik.

Revisor skal endvidere kontrollere, at regnskabet er i overensstemmelse med budgettet, som dette fremstår efter de vedtagne beslutninger og ændringer, samt at væsentlige afvigelser er angivet i årsberetningen, jf. revisionsforskriftens § 3, 1. led, litra a). Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår, at der ved revisionen af regnskabet således skal indgå en vurdering af, om de ressourcer, der i henhold til

regnskabet er anvendt til de forskellige sektorer og formål, talmæssigt stemmer overens med budgettet. Heri ligger, at revisor skal påse, at der foreligger gyldige bevillinger for den ressourceanvendelse, regnskabet udviser.

Revisor skal endvidere vurdere, om oplysningerne i årsberetningen om årsregnskabet er i overensstemmelse med årsregnskabet, jf. revisionsforskriftens § 3, 1. led, litra b).

Af revisionsforskriftens § 3, 2. led, fremgår dernæst, at revisor skal vurdere, om den revisionspligtiges ledelse har opfyldt sin forpligtelse efter lovgivningen til at sørge for korrekt og overskuelig registrering og dokumentation af regnskabsoplysninger i overensstemmelse med lovgivningen.

Revisor skal endvidere bl.a. kontrollere, at den revisionspligtige har ordnet formueforvaltningen på betryggende måde og med forsvarlig kontrol, jf. revisionsforskriftens § 3, 3. led.

Af revisionsforskriftens § 3, 4. led, fremgår endvidere, at revisor gennem revisionen skal bidrage til at forebygge og afdække misligheder og fejl. Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår, at begrebet "fejl" refererer til utilsigtede fejl i regnskabet, mens begrebet "misligheder" benyttes om uredelige handlinger, hvormed det har været tilsigtet at opnå en uretmæssig eller ulovlig fordel. Såfremt der konstateres "misligheder" ved revisionen eller på anden måde, skal revisor straks sende en foreløbig beretning til kontroludvalget. Når forholdet er nærmere klarlagt, skal revisor fremsende en endelig beretning til kontroludvalget, jf. revisionsforskriftens § 3, 4. led.

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, at revisionsforskriftens § 3 fastlægger revisionens indhold. Hvordan selve revisionshandlingen skal gennemføres, vil fremgå af god kommunal revisionsskik, jf. kommunelovens § 78, nr. 1. God kommunal revisionsskik er en retlig standard, hvis indhold er normeret af kommunelovens bestemmelser om revision, revisionsforskriften og retningslinjer og normer, som fastsættes af aktørerne på dette revisionsområde.

Forvaltningsrevision er defineret som kontrol med, at den økonomiske forvaltning foregår i overensstemmelse med gældende regler og beslutninger, og at der gennemføres systematiske vurderinger af økonomi, produktivitet, målopfyldelse og

virksomheter ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtagelser og forudsætninger, jf. kommunelovens § 77, nr. 4, 2. pkt.

Den juridisk kritiske revisjon inngår således som en del av forvaltningsrevisjonen.

Det følger av definisjonen av begrepet forvaltningsrevisjon ("systematiske vurderinger ... ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtagelser og forudsætninger"), at det ikke påhviler revisjonen å vurdere den politiske hensigtsmessighet av de beslutninger, der treffes av de politiske organer, ligesom revisjonen ikke skal kontrollere kommunestyrets/fylkestingets beslutninger. Revisor skal som utgangspunkt heller ikke kontrollere kommunalbestyrelsens beslutninger, men revisor vil dog være forpliktet til å gjøre kontroludvalg/kommunestyre/fylkesting oppmerksom på beslutninger, der er i strid med lovgivningen.

Af § 6 i revisionsforskriften fremgår, at kommunens eller fylkeskommunens virksomhet skal være genstand for forvaltningsrevisjon.

Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår, at kommunestyret/fylkestinget, som den overordnede ansvarlige for tilsyn i kommunen/fylkeskommunen vil kunne gi instruks om, hvilke forvaltningsrevisjonsprosjekter der skal iværksettes. Såfremt sådanne instruks ikke er givet, kan kontroludvalget imidlertid afgjøre, hvilke deler av kommunens/fylkeskommunens virksomhet, der skal gjøres til genstand for forvaltningsrevisjonsprosjekter.

Af revisionsforskriftens § 7, fremgår om forvaltningsrevisjonens innhold:

"Forvaltningsrevisjon innebærer å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger. Herunder om

- a) forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med kommunestyrets vedtak og forutsetninger,
- b) forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til målene som er satt på området,
- c) regelverket etterleves,
- d) forvaltningens styringsverktøy og virkemidler er hensigtsmessige,
- e) beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav

f) resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets eller fylkestingets forutsetninger og/eller om resultatene for virksomheten er nådd.

Gjennomføring og rapportering av forvaltningsrevisjon skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk og etablerte og anerkjente standarder på området, og det skal etableres revisjonskriterier for det enkelte prosjekt.”

Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår således, at det centrale for forvaltningsrevisjonen er vurderingen af, om der er overensstemmelse mellem resultaterne af forvaltningens udførelse af opgaverne og kommunestyrets/fylkestingets beslutninger og forudsætningerne herfor. I denne forstand er forvaltningsrevisjonen resultatorienteret. Forvaltningsrevisjonen er ikke hermed begrænset til undersøgelser af økonomiforvaltningen. Et forvaltningsrevisionsprojekt kan dreje sig om, hvorvidt den økonomiske forvaltning foregår i overensstemmelse med gældende bestemmelser og beslutninger, men perspektivet er videre end det. Bestemmelsen indeholder en opregning af elementer, som vil kunne være et tema i et forvaltningsrevisionsprojekt. Opregningen er imidlertid ikke udtømmende.

Forvaltningsrevisjonen i Norge udføres ikke som et led i regnskabsrevisjonen af kommunens/fylkeskommunens årsregnskab og kan derfor også overlades til en anden revisor end den revisor, der er ansvarlig for regnskabsrevisjonen, jf. bilag B.1.1.

Revisjonen af kommunal eller fylkeskommunal virksomhed skal ske i henhold til *god revisionskikk*. Det følger af kommunelovens § 78, nr. 1. Af bemærkningerne til revisionsforskriftens § 7 fremgår, at Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) udarbejder retningslinjer og standarder på dette område. Forskriften er imidlertid ikke til hinder for, at retningslinjer og standarder, der er udarbejdet af andre foreninger og organisationer inden for fagområdet, vil kunne anvendes, såfremt de ikke er i strid med lovgivningen og i øvrigt bidrager til at opfylde revisionsforskriftens intentioner. Sådanne standarder skal baseres på internationalt anerkendte principper eller standarder (bl.a. INTOSAI) med de tilpasninger, der er nødvendige ud fra særlige forhold, som kan gøre sig gældende i kommunal virksomhed.

B.2. Sverige

B.2.1. Revisionens rolle i kommunestyret

Reglerne om styring af de svenske kommuner og landsting (svarende til amtskommuner) findes i kommunallagen (1991:900 med senere ændringer). Kommunallagens bestemmelser om revision gælder for såvel kommuner som landsting.

I kommunerne kaldes den folkevalgte forsamling, der udgør kommunens øverste ledelse, "kommunfullmäktige" (kommunalbestyrelse) og landstingenes tilsvarende folkevalgte forsamling benævnes "landstingsfullmäktige" (landsting). Kommunalbestyrelsen/landstinget nedsætter en række "nämnder" (udvalg), der i henhold til særlig lovhjemmel eller bemyndigelse fra kommunalbestyrelsen/landstinget træffer afgørelser og i øvrigt varetager kommunens eller landstingets anliggender inden for nærmere angivne sagsområder. Endvidere kan kommunalbestyrelsen/landstinget beslutte at nedsætte en "fullmäktigberedning" (et forberedende udvalg), der skal forberede de sager, som kommunalbestyrelsen/landstinget skal træffe afgørelse om.

Den kommunale revision varetages af revisorer valgt af kommunalbestyrelsen/landstinget. Revisorerne udpeges for en periode på 4 år svarende til kommunalbestyrelsens fire-årige funktionsperiode, jf. kommunallagens kap. 9, § 1, og kap. 3, § 24. Til varetagelse af opgaven med den samlede revision af hele den kommunale virksomhed skal vælges mindst fem revisorer. Ved en særskilt revision af et eller flere bestemte udvalgs virksomhed skal der vælges mindst fem revisorer for hvert udvalg eller gruppe af udvalg, jf. kommunallagens kap. 9, § 2.

Af bemærkningerne til bestemmelsen om valg af revisor i kap. 9 fremgår det, at det bør tilstræbes, at samtlige partier i kommunalbestyrelsen/landstinget er repræsenteret blandt de valgte revisorer.

De af kommunalbestyrelsen/landstinget valgte revisorer er omfattet af kommunallagens regler for "förtroendevalda". Ved "förtroendevalda" forstås medlemmer og suppleanter af kommunalbestyrelsen/landstinget, udvalg, forberedende udvalg samt de valgte revisorer, jf. kommunallagens kap. 4, § 1.

De valgte revisorer skal bistås af sagkyndige, som de valgte revisorer selv vælger og antager i det omfang, det er nødvendigt for at udføre revisionen i overensstemmelse med god revisionskik ("sakkunnigt biträde"), jf. kommunallagens kap. 9, § 8, stk. 1. De valgte revisorer har imidlertid det endelige ansvar for den kommu-

nale revision. De sagkyndige har samme retsstilling som kommunalt ansatte eller ansatte konsulenter, dvs. det påhviler de sagkyndige efter instruktion af de valgte revisorer at foretage indstillinger til de valgte revisorer. De sagkyndige har ikke et selvstændigt ansvar over for kommunen/landstinget, jf. prop. 1998/99:66, side 47.

B.2.2. Krav til revisionens uafhængighed

Hver af de valgte revisorer udfører selvstændigt sit hverv, jf. kommunallagens kap. 9, § 7, og er ikke undergivet instruktionsbeføjelse fra kommunalbestyrelsen/landstinget.

De valgte revisorers valgbarhed til kommunale hverv er begrænset for at markere revisorerne uafhængighed. Det fremgår således af kommunallagen kap. 4, § 6, at den, som er valgt til revisor, ikke er valgbar til hverv som borgmester eller viceborgmester i kommunalbestyrelsen/landstinget eller til hverv som medlem eller stedfortræder i et nævn, en kommission eller en kommunal virksomhed. Der gælder derimod ikke et forbud for revisorer mod medlemskab af kommunalbestyrelsen/landstinget. Begrundelsen er, at et sådant forbud først og fremmest i de mindre kommuner kunne medføre problemer med at rekruttere valgte revisorer, jf. prop. 2005/06:55, side 33. Det fremgår endvidere af kommunallagen kap. 4, § 6, at den, som er regnskabsansvarlig over for kommunen eller langstinget, ikke er valgbar som revisor med hensyn til granskning af virksomhed, som omfattes af den pågældende regnskabsaflæggelse.

Med henblik på at sikre en objektiv behandling og sikre borgernes tillid til den kommunale virksomhed indeholder den svenske kommunallagen en række bestemmelser om inhabilitet ("jäv") for de "förtroendevalda" og for kommunalt ansatte. En person er bl.a. inhabil, hvis sagen vedrører den pågældende selv eller vedkommendes nærtstående, eller sagens udfald kan ventes at medføre væsentlig gavn eller skade for den pågældende selv eller nogen nærtstående, hvis den pågældende repræsenterer nogen, som sagen kan ventes at medføre væsentlig gavn eller skade for, hvis sagen vedrører tilsyn med kommunal virksomhed, som den pågældende selv er knyttet til, eller hvis der i øvrigt findes nogen særskilt omstændighed, som er egnet til at svække tiltroen til hans upartiskhed i sagen, jf. kommunallagens kap. 6, § 25. De regler om inhabilitet, som gælder for såkaldte "förtroendevalda" (det vil sige medlemmer af kommunalbestyrelse/landsting og udvalg) og kommunalt ansatte, gælder også for de valgte revisorer. En valgt revisor, som er inhabil i en sag, må ikke medvirke ved behandlingen af sagen. Den pågældende

kan dog træffe beslutninger, som ikke lovligt kan træffes af andre. Se hertil kommunallagens kap. 9, § 4.

Den enkelte valgte revisor er forpligtet til at tilkendegive, om der er omstændigheder, som må antages at gøre vedkommende inhabil, jf. kommunallagens kap. 9, § 4. Spørgsmålet om, hvorvidt en valgt revisor er inhabil afgøres af alle de revisorer, der er valgt til hvervet, jf. kommunallagens kap. 9, § 5. Der bortses fra inhabilitet, hvis spørgsmålet om partiskhed åbenbart savner betydning, jf. kommunallagens kap. 6, § 26.

De nævnte inhabilitetsregler gælder endvidere også for de sagkyndige, i det omfang de er kommunalt ansatte, jf. nedenfor. Er de sagkyndige privat ansatte, gælder der ingen inhabilitetsregler. Der stilles ikke herudover krav til den kommunale revisions uafhængighed.

B.2.3. Krav til revisionens sagkundskab

B.2.3.1. Gældende lovgivning

Der stilles ingen krav til de valgte revisorerers sagkundskab, hverken i form af formelle uddannelseskrav eller i form af et generelt krav om sagkundskab. De valgte revisorer skal dog være valgbare til hvervet som revisor.

For at være valgbar til hvervet som revisor kræves det, at den pågældende har valgret til kommunalbestyrelsen/landstinget, jf. kommunallagens kap. 4, § 5. Den pågældende skal således være folkeregistreret i kommunen/landstinget, senest på dagen for valget være fyldt 18 år og være enten EU-borger eller nordisk statsborger eller være folkeregistreret i Sverige i mindst tre år forud for valgdagen, jf. kommunallagen kap. 4, § 2. Chefen for kommunens eller landstingets personale, dvs. en kommunaldirektør eller lignende, er dog ikke valgbar til revisorhvervet, jf. kommunallagens kap. 4, § 6.

I forbindelse med ændringen af kommunallagen i 1998/99 (lov 1999:621) gav regeringen i bemærkningerne til lovforslaget udtryk for, at der fortsat ikke skulle være et lovfæstet krav om uddannelse af de valgte revisorer, men at det efter regeringens opfattelse er væsentligt, at de valgte revisorer tilbydes en passende uddannelse og får mulighed for regelmæssig erfaringsudveksling, jf. prop 1998/99:66, side 35. Ved ændringen af kommunallagen i 2006 var det fortsat regeringens opfattelse, at der ikke skulle indføres særlige krav til de valgte revisorerers kompetencer, jf. prop. 2005/06:66, side 35.

Ved en ændring af kommunallagen i 1998/99 (lov 1999:621) blev der indført krav om, at de valgte revisorer ved varetagelsen af deres hverv skal bistås af sagkyndige. For at sikre de valgte revisorerers uafhængighed er det fastsat, at de valgte revisor selv vælger og antager sagkyndige i det omfang, de finder det nødvendigt for at udføre revisionen i overensstemmelse med god revisionssskik, jf. kommunallagen kap. 9, § 8, stk. 1.

Kommunallagens kap. 9, § 8, stk. 3, stiller krav om, at de sagkyndige har en sådan indsigt og erfaring med den kommunale virksomhed, som kræves for at varetage hvervet.

Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, at det er forudsat, at den sagkyndige revision er en professionel revision. Der stilles imidlertid ikke efter bestemmelsen særlige uddannelseskrav til de sagkyndige revisorer. Regeringen tilkendegav i den forbindelse, at den grundlæggende kompetence, som kræves til at udføre forvaltningsrevision, er kendskab til metoder for forvaltningsrevision samt erfaringer med den kommunale virksomhed. Forvaltningsrevisionens specielle indhold indebærer, at den private virksomhedssektors kompetencekrav til revisorer ikke er helt relevante eller i hvert fald ikke helt tilstrækkelige. Endvidere kan der i forbindelse med regnskabsrevisionen være behov for kundskaber om og erfaring med den kommunale virksomhed ved siden af traditionel regnskabsrevisionsmæssig kompetence. Man kan derfor ikke skelne mellem den kompetence, som kræves for at udføre regnskabsrevision, og den, som kræves for at udføre forvaltningsrevision, jf. prop 1998/99:66, side 46 og side 49 f.

I forbindelse med den nævnte ændring af kommunallagen i 1998/99 overvejede den svenske regering, om der skulle stilles certificeringskrav for de sagkyndige revisorer. Regeringen fandt dog ikke på daværende tidspunkt grund til at indføre sådanne krav. Regeringen henviste til, at det kvalitetssikringsarbejde, der foretages inden for branchen, herunder indførelsen af et frivilligt certificeringssystem, har gode forudsætninger for at fremme de sagkyndiges kvalitetsudvikling. Regeringen gik endvidere ud fra, at kommunalbestyrelserne selvstændigt overholder kravene om de for den kommunale revision nødvendige kompetencer, ligesom udbudskravet også er med til at konkretisere kravene til de sagkyndiges sagkundskab. Regeringen tilkendegav dog at ville overveje spørgsmålet om kompetencekravene til de sagkyndige revisorer på ny, såfremt det viser sig, at de sagkyndige revisorer ikke

opfylder de krav til objektivitet og uafhængighed, som regeringen forudsatte ved lovændringen jf. prop. 1998/99:66, side 51.

I praksis har visse kommuner og landsting egne revisionskontorer med ansat personale. De fleste indhenter dog revisionsydelse fra forskellige revisionsfirmaer. De sagkyndige har således i overvejende grad en revisionsuddannelse, som svarer til den, autoriserede eller godkendte revisorer har. Den svenske regering tilkendegav i forbindelse med ændringen af kommunallagen i 1998/99, at de sagkyndige i hovedsagen har en teoretisk uddannelse og en praktisk erfaring med kommunal virksomhed, som er nødvendig for at drive kommunal revision, jf. prop. 1998/99:66, side 51.

B.2.3.2. Den frivillige certificeringsordning

Efter lovændringen i 1998/99 er der etableret en frivillig certificeringsordning for sagkyndige revisorer, der varetager opgaver vedrørende kommunal revision. Ordningen er etableret af foreningen Sveriges Kommunale Yrkesrevisorer, som består af repræsentanter for revisionselskaber, kommuner, landsting og universiteter. Med certificeringsordningen stilles der krav om relevant uddannelse og praktisk erfaring. Den certificeringsordning, Foreningen af Sveriges Kommunale Yrkesrevisorer har etableret, er frivillig. Det betyder, at den, der udøver kommunal revision, ikke efter lovgivningen skal være certificeret i henhold til den etablerede ordning, ligesom det er op til den enkelte kommunalbestyrelse eller landsting, om der skal stilles krav herom ved revision af den pågældende kommune eller landsting. Den etablerede certificeringsordning har til hensigt at sikre, at de sagkyndige revisorer besidder den indsigt og erfaring, som kræves for at kunne varetage funktionen som bistand for de valgte revisorer.

Udredningen om den kommunale revision fra 2004 (Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting, SOU 2004:107) havde bl.a. fået i opdrag at følge arbejdet med en frivillig certificeringsordning og at vurdere, om systemet medfører nogen retlige problemer, først og fremmest angående mulighederne for at stille krav om certificering og lignende i forbindelse med udbud af revisionsopgaver.

Udredningen – hvis anbefaling, det fremgår af udredningen, regeringen var enig i – vurderede, at der ikke burde indføres offentligretlig regulering af certificering af sagkyndige, jf. prop. 2005/06:55, side 46.

Ved vurderingen af, om systemet med frivillig certificering medfører retlige problemer, tog udredningen udgangspunkt i, at der savnes generelle EU-regler om revision i kommunal virksomhed, og at mulighederne for at stille særlige krav til revisorernes kompetencer derfor må vurderes ud fra de grundlæggende fællesskabsretlige principper om ikke-diskrimination, ligebehandling, gennemsigthed, proportionalitet og gensidig anerkendelse. Udredningen konkluderede, at certifikatet kan anvendes som bevis på, at et eller flere af de kompetencekrav, der stilles i udbudet, er opfyldte, men at den udbydende enhed ikke kun må godtage certificeringen som bevis, men også skal acceptere andre former for beviser herfor, jf. SOU 2004:107, s. 172 f.

Foreningen Sveriges Kommunale Yrkesrevisorer har opstillet nærmere regler for certificeringen. Den 8. september 2005 vedtog foreningen et revideret regelsæt for certificering, der er tilgængeligt på www.skyrev.se.

Ansøgning om certificering indgives til et certificeringsudvalg, som er nedsat af Foreningen af Sveriges Kommunale Yrkesrevisorer.

Certificeringsreglerne stiller krav til revisors uddannelsesmæssige baggrund, til revisors praktiske erfaring med kommunal revision, til omfanget af revisors beskæftigelse som sagkyndig revisor, jf. certificeringsreglernes § 4.

For at blive certificeret kræves en akademisk uddannelse, der skal have relevans for at opnå den indsigt i kommunale forhold, som kræves som sagkyndig revisor. De uddannelser, der kan danne baggrund for en certificering, skal bestå af en akademisk eksamen omfattende mindst otte terminers heltidsstudier (svarende til 160 points) og med mindst tre terminers godkendte studier enten i økonomi eller i offentlig forvaltning, dog således at mindst 20 points består af offentlig forvaltning, jf. i det hele certificeringsreglernes § 12, stk. 1.

En person med en anden uddannelsesmæssig baggrund kan dog også opnå godkendelse som certificeret revisor, jf. § 12, stk. 2. Certificeringsudvalget kan godkende en person med en anden uddannelsesmæssig baggrund, enten såfremt den pågældende har gennemgået en af certificeringsudvalget godkendt supplerende uddannelse, der svarer til det uddannelseskrav, der stilles efter de akademiske uddannelser, der er tilstrækkelige til at blive certificeret efter § 12, stk. 1, eller såfremt den pågældende på anden vis kan bestyrke, at den pågældendes kundskaber svarer til, hvad der kræves efter § 12, stk. 1.

Udenlandske uddannelser er ifølge den vejledning, der er udsendt af Sveriges Kommunale Yrkesrevisorer, kvalificerende, i det omfang den pågældende uddannelse emnemæssigt og niveaumæssigt svarer til de anerkendte svenske uddannelser.

Der stilles endvidere krav om, at revisor har alsidig praktisk erfaring.

Den praktiske erfaring kan opnås på en af nedenstående måder, og der stilles både krav om kendskab til kommunale revisionsopgaver og krav om, at erfaringen er opnået over en årrække, jf. certificeringsreglernes § 7 og § 10.

Den praktiske erfaring skal således være opnået:

- a) Som beskæftiget inden for kommunal revision eller dermed ligestillet virksomhed under ledelse af en certificeret revisor i mindst fem år eller for en periode svarende til fem års fuldtidsansættelse, eller
- b) som beskæftiget med revision enten som autoriseret revisor eller under ledelse af autoriseret revisor i mindst fem år eller i en periode svarende til fem års fuldtidsansættelse. Heraf skal mindst to års fuldtidsbeskæftigelse være udført inden for kommunal revision under ledelse af en certificeret revisor, eller den pågældende skal have haft en ledende position inden for kommunal revision i tre kalenderår, hvor den pågældendes opgaver må anses for at give pågældende samme indsigt og erfaring som to års fuldtidsbeskæftigelse, eller
- c) som beskæftiget i to, i særlige tilfælde højst tre år, inden for kommunal virksomhed i en ledende og selvstændig stilling med kvalificerende opgaver og derefter tre, i særlige tilfælde to års praktik under ledelse af en autoriseret eller certificeret revisor. Mindst to år af praktikken skal dog gennemføres inden for kommunal revision under ledelse af en certificeret revisor.

Kravet til den praktiske erfaring kan således opfyldes såvel ved beskæftigelse med den kommunale revision som ved beskæftigelse med revision inden for andre offentlige sektorer.

I tilfælde, hvor den pågældende på anden måde kan godtgøre, at det er åbenbart, at vedkommende har erhvervet den fornødne praktiske erfaring, kan certificeringsudvalget meddele dispensation for kravet om varighed af den praktiske erfaring, jf. certificeringsreglernes § 10, stk. 2.

Praktikperioden skal være alsidigt sammensat og indeholde planlægning, udførelse og afrapportering af revisionsopgaver, indeholde kvalificerede udredninger og erfaringer fra særskilte revisionsbedømmelser, jf. certificeringsreglernes § 8. Beskæftigelsesperioden inden for den kommunale revision skal have givet kundskaber/erfaringer om 1) revision både fra et helhedsperspektiv og fra forskellige kommunale virksomheder, 2) de anvendte udrednings- og vurderings-metoder, 3) samarbejdet med de valgte revisorer og 4) den kommunale beslutningsproces og samspillet mellem kommunalbestyrelse, den kommunale forvaltning og udvalgene, jf. certificeringsreglernes § 9.

Alene medlemmer af Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer kan opnå certificeringen, og fortsat medlemskab er et krav for at oppebære certificeringen, jf. certificeringsreglernes § 4 d.

Certificeringen sker for en 5-årig periode, jf. certificeringsreglernes § 5. Fornyelse af certificeringen kræver, at revisor i den forløbne periode i betydeligt omfang har varetaget opgaver inden for kommunal revision. Den pågældende skal i den nærmest foregående 5-års periode have været beskæftiget som sagkyndig til valgte kommunale revisorer i et omfang svarende til mindst et års fuldtids-beskæftigelse (1600 arbejdstimer), jf. certificeringsreglernes § 11.

Certificeringsudvalget fører tilsyn med de certificerede revisorer, jf. certificeringsreglernes § 17, herunder med, at samtlige certificeringskrav er opfyldt i hele certificeringsperioden. Certificeringsudvalget kan tilbagekalde en certificering, såfremt revisoren groft tilsidesætter sine pligter, jf. certificeringsreglernes § 19.

Den certificerede revisor er forpligtet til at give certificeringsudvalget meddelelse, såfremt der indtræder forhold, der er til hinder for bevarelse af certificeringen, jf. certificeringsreglernes § 20. Certificeringsudvalget skal herefter efterprøve certificeringen med henblik på at konstatere, hvorvidt certificeringen kan bevares eller skal tilbagekaldes.

B.2.4. Reaktionsmuligheder og tilsyn i forhold til den kommunale revision

Kommunallagen indeholder regler, hvorefter lovligheden af revisionens beslutninger om bl.a. habilitet kan påklages til länsretten af borgerne i kommunen eller landstinget, jf. kommunallagens kap. 10, § 1.

Lovgivningen indeholder ikke regler om statsligt tilsyn med de kommunale revisorer. Den svenske regering har hverken i forbindelse med lovændringen 1998/99 eller i forbindelse med udredningsarbejdet i 2004 stillet forslag om at indføre et statsligt tilsyn med den kommunale revision..

Kommunalbestyrelsens og landstingets valg af revisor eller de valgte revisorer valg af sagkyndige skal ikke efter gældende regler godkendes af nogen statslig myndighed.

B.2.5. Den kommunale revisions opgaver

Af kommunallagen kap. 9, § 9, stk. 1, og § 11, fremgår, at revisorerne hvert år i overensstemmelse med god revisionssskik skal revidere al virksomhed, som varetages af udvalgene og de forberedende udvalg.

Bestemmelserne indebærer, at alle dele af den kommunale forvaltning er undergivet revision, og at revisionen sker årligt, jf. også det forhold, at de valgte revisorer hvert år skal afgive en beretning (revisionsberättelse) til kommunal-bestyrelsen med redegørelse for resultatet af revisionen af virksomheden under det foregående budgetår, jf. kommunallagen kap. 9, § 14 og § 16. De sagkyndige revisorerers rapporter skal føjes til revisionsberetningen, jf. kommunallagen kap. 9, § 16.

Ordene ”i overensstemmelse med god revisionssskik” i kommunallagen kap. 9, § 9, stk. 1, blev indsat under rigsdagsbehandlingen af forslaget om en ny kommunallag (prop. 1990/91:117). Udvalget fremhævede, at god revisionssskik ikke er et en gang for alle fastlagt begreb, men at det løbende er under forandring. Udvalget tilkendegav videre, at det er væsentligt, at det anvendes på en måde, der tager hensyn til den kommunale sektors egenart, hvor den kommunale revision udøves af valgte revisorer og under offentligt tilsyn, jf. prop. 1998/99:66, side 28 og 66 f.

Kommunallagen kap. 9, § 9, stk. 2, indeholder følgende bestemmelse om revisionens opgaver:

”Revisorerne prövar om verksamheten sköts på et ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderne är tillräcklig.”

Den kommunale revision foretager således både *regnskabsrevision* (om regnskaberne er retvisende) og *forvaltningsrevision* (om udvalgenes og de forberedende udvalgs opgavevaretagelse sker på en formålstjenstlig og fra et økonomisk synspunkt tilfredsstillende måde) og ligesom revisorerne også efterprøver, om *den interne kontrol*, der foretages af udvalgene og de forberedende udvalg, er tilstrækkelig, dvs. om den interne kontrol understøtter den kommunale virksomhed og dens økonomiske forhold og om den kommunens risikohåndtering er tilfredsstillende.

Formålet med *regnskabsrevisionen* (redovisningsrevision) er hovedsagelig at vurdere, om god regnskabskik følges, om regnskaberne er retvisende, og om kontrollen med kommunale formuerettigheder er tilstrækkelig.

Formålet med *forvaltningsrevision* (förvaltningsrevision) er at bedømme, hvorvidt kommunalbestyrelsens beslutninger efterleves, og om den kommunale forvaltning inden for budgettets rammer og med den tilsigtede kvalitet opfylder de politiske målsætninger. Se hertil prop. 1998/99, side 28.

Revisionen har mulighed for – men ingen udtrykkelig pligt til – at efterprøve lovligheden af den kommunale forvaltning. I forbindelse med ændringen af kommunallagen i 1998/99 afviste den svenske regering at gøre det til en obligatorisk opgave for de valgte revisorer at prøve lovligheden af den kommunale forvaltning. En prøvelse af lovligheden af en kommunes eller et landstings beslutninger skulle som hidtil i første række prøves af de retsanvendende myndigheder. Efter regeringens opfattelse var det primært revisionens opgave at foretage regnskabsrevision og forvaltningsrevision. Ellers ville lovlighedsprøvelsen komme til at dominere på bekostning af de øvrige revisionsopgaver, jf. prop. 1998/99, side 90 f.

Det er ikke fastsat nærmere regler om, hvor omfattende revisionen skal være. Det er således den enkelte revisor, der afgør omfanget af revision.

Hverken regnskabsrevisionen eller forvaltningsrevisionen, som den kommunale revision foretager, omfatter således en juridisk-kritisk revision.

Den årlige revision skal dog berøre alle dele af det kommunale virksomhedsområde, selv om det er revisors beslutning, hvor omfattende revisionen skal være. Det følger af ovenstående, at det er den enkelte revisor, der træffer beslutning om omfanget af forvaltningsrevisionen. Forvaltningsrevisionen vil således både kunne gennemføres som en løbende revision og som en udvidet revision af udvalgte forvaltningsområder.

Revisor vil dermed også uden nærmere aftale med kommunalbestyrelsen/landstinget kunne beslutte, at der skal foretages en udvidet forvaltningsrevision af et givent område. Efter det oplyste er det mest almindelige, at revisor i løbet af en periode på fire år har foretaget en udvidet forvaltningsrevision af alle udvalgenes områder. Begærer kommunalbestyrelsen en særlig revision af et udvalgt område, er det naturligt, at kommunalbestyrelsen giver revisorerne en særlig anvisning for denne.

B.3. Finland

B.3.1. Revisionens rolle i kommunestyret

Reglerne om styring af de finske kommuner fremgår af kommunallagen (lov nr. 365 af 17. marts 1995 med senere ændringer). Der er ikke i Finland folkevalgte forvaltningsled på regionalt niveau.

Det folkevalgte organ i kommunerne, som udgør kommunens øverste ledelse, betegnes "fullmægtige" (kommunalbestyrelse). Kommunalbestyrelsen skal nedsætte en "kommunestyrelse" med ansvar for kommunens forvaltning og økonomi (økonomiudvalg) samt kan nedsætte en række "nämnder" (stående udvalg) og "direktioner" (bestyrelser for forretningsforetagender eller andre institutioner eller opgaver). "Nämnder" og "direktioner" kan nedsætte "sektioner" (underudvalg). Kommunalbestyrelsen og de andre organer kan nedsætte "kommittéer" for at varetage en bestemt opgave (ad hoc-udvalg), jf. i det hele kommunallagen § 17.

Kommunalbestyrelsen skal endvidere efter kommunallagen § 71 nedsætte et "revisionsnämnd" (revisionsudvalg) for kommunalbestyrelsens valgperiode. Revisionsudvalgets formand og næstformand skal være medlemmer af kommunalbestyrelsen.

Revisionsudvalget har til formål at forberede sager om gennemgang af forvaltning og økonomi, som kommunalbestyrelsen skal træffe beslutning om, samt at vurdere, hvorvidt de mål for den kommunale virksomhed og økonomi, som kommunal-

bestyrelsen har opstillet, er blevet opfyldt. Hvis kommunen for regnskabsperioden har et underskud på balancen, som ikke er dækket, skal revisionsudvalget bedømme, hvordan underskuddet er opstået samt bedømme den gældende økonomiplans tilstrækkelighed, jf. kommunallagen § 71.

Kommunalbestyrelsen vælger endvidere efter indstilling fra revisionsudvalget én eller flere revisorer, som skal revidere kommunens forvaltning og økonomi i kommunalbestyrelsens valgperiode, jf. kommunallagen § 72. Kommunalbestyrelsen er ikke bundet af revisionsudvalgets indstilling. Revisor kan enten være en person eller en sammenslutning af revisorer (samfund). Sammenslutningen skal i givet fald udpege en revisor som ansvarlig revisor. En revisor kan fratæde sit hverv og kan afsættes af kommunalbestyrelsen under kommunalbestyrelsens valgperiode, jf. kommunallagen § 72.

Vælges der flere revisorer, har revisorerne i fællesskab ansvaret for kommunens revision.

De finske kommuner skal aflægge et årsregnskab (bokslet) efter kommunallagens § 68. Om kommunens bogføringspligt, bogføring og regnskabsaflæggelse gælder ud over reglerne i kommunallagen også reglerne i årsregnskabsloven (bokføringslagen) med de fornødne tilpasninger, jf. kommunallagens § 67.

B.3.2. Krav til revisionens uafhængighed

For så vidt angår *revisionsudvalgene* er det i kommunallagen fastsat, hvem der kan udpeges som medlemmer. Kommunallagens § 71 fastsætter således en række habilitetskrav, der sikrer, at personer med en nær tilknytning til den kommunale forvaltning ikke kan udpeges som medlemmer af revisionsudvalget. Det gælder medlemmer af økonomiudvalget, personer, som har nær tilknytning til et medlem af økonomiudvalget eller kommunaldirektøren, samt personer, som står i et ansættelsesforhold til kommunen eller en virksomhed, hvori som kommunen har bestemmende indflydelse. Det er endvidere en forudsætning, at man er valgbar til kommunalbestyrelsen, herunder er bosiddende i kommunen.

For så vidt angår *den eller de kommunale revisorer* fremgår det af kommunallagens § 72, at revisor skal sikres sådanne forudsætninger for sit arbejde, at den pågældende kan udøve sit hverv på et uafhængigt grundlag. Såfremt de nødvendige betingelser til sikring af uafhængigheden ikke er til stede, påhviler det revisor

at undlade at tage imod hvervet som kommunal revisor. En tilsvarende bestemmelse findes i § 4 i OFR-revisorloven, jf. om denne lov nedenfor.

Revisor skal endvidere opfylde de samme habilitetskrav, som stilles for at blive valgt som medlem af revisionsudvalget. Der stilles dog - i modsætning til medlemskab af revisionsudvalget - ikke krav om, at revisor er bosiddende i kommunen.

Desuden er medlemmer af revisionsudvalgene og de kommunale revisorer omfattet af de almindelige inhabilitetsregler for offentligt ansatte tjenestemænd, der er fastsat i forvaltningsloven (förvaltningslagen) (lov nr. 434 af 6. juni 2003). Bestemmelserne om tjenestemænds inhabilitet (jäv) er fastsat i förvaltningslagens § 28.

At medlemmer af revisionsudvalgene er omfattet af de almindelige inhabilitetsregler, følger af forvaltningslovens § 27, stk. 2, hvorefter inhabilitetsbestemmelserne ikke kun gælder for tjenestemænd, men også medlemmer af et kollegialt organ og andre, som deltager i behandlingen af en sag, samt den, der forretter inspektion. At de kommunale OFR-revisorer er omfattet af de almindelige inhabilitetsregler, følger af § 5 i OFR-revisorloven, jf. om denne lov nedenfor.

Förvaltningslagen opstiller i § 28 en lang række omstændigheder, der vil kunne føre til at den pågældende må anses for inhabil. En tjenestemand er således bl.a. inhabil, *såfremt* den pågældende selv eller en til vedkommende nærtstående er part i sagen, *såfremt* den pågældende selv eller en til vedkommende nærtstående bistår eller repræsenterer en part eller den, for hvem sagens afgørelse kan forventes at være til væsentlig gavn eller skade, *såfremt* sagens afgørelse må forventes at medføre væsentlig gavn eller skade for vedkommende selv eller for en til vedkommende nærtstående, *såfremt* vedkommende står i et ansættelsesforhold til en part eller andre, for hvem sagens afgørelse må forventes at medføre væsentlig gavn eller skade, *såfremt* den pågældende selv eller en til vedkommende nærtstående hører til direktionen i en myndighed, og den sag, som skal behandles, vedrører overvågning eller styring af vedkommende myndighed, eller *såfremt* der i øvrigt foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om vedkommendes upartiskhed (om tiltron till tjänstemannens opartiskhet av något annat skäl äventyras).

B.3.3. Krav til revisionens sagkundskab

B.3.3.1. Krav om, at kommunale regnskaber alene kan revideres af OFR-revisorer

Der stilles efter § 72 i kommunallagen krav om, at de revisorer, som udpeges som kommunale revisorer, er sådanne personer eller sammenslutninger af revisorer, som har opnået godkendelse af "Revisionsudvalget for den offentlige forvaltning og økonomi" (OFR-udvalget) som såkaldte OFR-revisorer eller OFR-sammenslutninger. Betegnelsen OFR står for revisor inden for den offentlige forvaltning og økonomi.

Såfremt der udpeges en OFR-sammenslutning af revisorer som kommunal revision, skal OFR-sammenslutningen udpege en OFR-revisor som ansvarlig revisor.

Hvis der alene udpeges én OFR-revisor som kommunal revision, skal der vælges mindst en revisorsuppleant.

Med loven er der således etableret en ordening, hvor kommunale regnskaber alene revideres af revisorer, der er særligt certificerede med henblik på revision inden for den offentlige forvaltning og økonomi. Hensigten med indførelsen af denne ordening er at øge offentlighedens tillid til revisionen og styrke revisionens professionelle kundskaber. Ændringen af revisionssystemet var en nødvendig følge af ændring af den administrative struktur i kommunerne, ligesom indførelsen af virksomhedsprincipper for kommunerne forudsatte, at ansvaret for revision blev overført til en professionel revision. Som følge af den kommunale virksomheds særegenhed blev det i kommunallagen samtidig bestemt at give OFR-revisorer eneret til at revidere kommunale regnskaber. Kommunallagens regler om revision af den kommunale forvaltning og økonomi trådte i kraft 1. januar 1997, hvorved OFR-revisorerne fik eneret til at revidere kommunale regnskaber, jf. kommunallagens § 101.

Kravet om, at alene OFR-revisorer kan revidere kommunale regnskaber, adskiller sig fra de regler, som gælder for revision af regnskaber for private virksomheder eller staten. Efter den finske bökföringslagen skal bogföringspligtige virksomheder og foreninger således revideres af en statsautoriseret revisor. For koncerner gælder særlige bestemmelser. Der er ingen regler om autorisation eller certificering for den, der reviderer statslige regnskaber. I praksis er de fleste revisorer, som reviderer statens regnskaber, dog OFR-revisorer.

B.3.3.2. Kravene til certificering som OFR-revisor

Kravene til, at en person eller sammenslutning kan opnå certifikat som OFR-revisor henholdsvis OFR-sammenslutning, er beskrevet i lagen om revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomin (OFR-revisorloven) (lov nr. 467 af 1. april 1999 som senest ændret ved lov nr. 370 af 3. juni 2005) og i de retsfor skrifter, der er udstedt i medfør af denne lov.

Der er ved udformningen af OFR-ordningen lagt vægt på, at OFR-revisorer har særligt kendskab til kommunale forhold, herunder kommunallagen, det kommunale regnskabssystem og den offentlige forvaltning.

Gennem autorisationssystemet har man forsøgt at imødekomme samfundets forøgede krav til revisorerne s objektivitet og uafhængighed, ligesom man har villet fastslå, at der forudsættes særlige kundskaber for at varetage revisionen inden for den offentlige sektor, herunder den kommunale revision.

Revisionsudvalget for den offentlige forvaltning og økonomi (revisionsnämnden för den offentliga förvaltningen och ekonomin) – som er oprettet ved lov og hører under Finansministeriets ressortområde – godkender efter ansøgning en person som OFR-revisor, som opfylder det almindelige kompetencekrav for OFR-revisorer, som opfylder de uddannelsesmæssige krav og krav til praktisk erfaring, der stilles for at aflægge OFR-eksamen, og som har aflagt eksamen for revisorer for den offentlige forvaltning og økonomi (OFR-eksamen), jf. OFR-revisorlovens §§ 7 - 9.

Revisionsudvalget godkender endvidere efter ansøgning bl.a. et aktieselskab, som ikke er gået konkurs, som en OFR-revisions sammenslutning, hvis selskabs virksomhedsområde, som er registreret i handelsregistret, er revision og dertil hørende virksomhed, hvis over 2/3 af aktiekapitalen og stemmerettighederne ejes af revisorer, der arbejder i selskabet, revisions sammenslutninger, offentlige myndigheder eller sammenslutninger, hvis medlemmer kun er offentlige myndigheder, og hvis over 2/3 af selskabets bestyrelse er revisorer eller personer kyndige i revision af den offentlige forvaltning eller økonomi. Revisionsudvalget godkender endvidere efter ansøgning et kommanditselskab og et interessentskab (öppet bolag), som ikke er gået konkurs som en OFR-sammenslutning, hvis selskabs virksomhedsområde, som er registreret i handelsregistret, er revision og dertil hørende virksomhed, og hvis over 2/3 af kommanditselskabets komplementarer (selskabsdeltagere med personlig hæftelse) henholdsvis af interessenterne (bolagsmän) er re-

visorer eller revisions sammenslutninger, som arbejder i selskabet. Der henvises til OFR-revisorlovens § 10.

I det følgende gives en nærmere beskrivelse af kravene til, at en person kan blive certificeret som OFR-revisor.

Det almindelige kompetencekrav

Der stilles efter OFR-revisorlovens § 3 et generelt krav til OFR-revisors kompetence, hvorefter en OFR-revisor ikke må være umyndig, erklæret konkurs eller meddelt næringsforbud, begrænset i sin retlige handleevne (handlingsbehørighed) eller gennem sin virksomhed have vist sig uegnet til hvervet som revisor.

Uddannelseskrav

Efter OFR-revisorlovens § 9, stk. 1, nr. 1, er det en betingelse for at kunne aflægge OFR-eksamen, at man har taget en højere universitetseksamen. Desuden skal man have taget de studier, som i henhold til Finansministeriets nærmere regler herfor kræves til aflæggelse af OFR-eksamen, jf. § 9, stk. 1, nr. 2. En person, som alene har taget universitetseksamen, kan dog under skærpede krav til praktisk erfaring alligevel aflægge OFR-eksamen, jf. nedenfor.

Der er i Finansministeriets bekendtgørelse af 15. december 2005 om eksamen for revisorer inden for den offentlige forvaltning og økonomi samt om de studier, som kræves til aflæggelse af OFR-eksamen, (Finansministeriets förordning om examen för revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomin samt om studier som krävs för deltagande i examen) fastsat en række krav til den længerevarende uddannelse, der som udgangspunkt danner grundlag for aflæggelse af OFR-eksamen.

Efter bekendtgørelsens § 5 skal ansøger have gennemført studier i regnskab (redovisning) omfattende mindst 60 studiepoint eller 35 ugers undervisning. Studierne skal give tilstrækkelige kundskaber om principperne for bogføring og regnskabsaf-læggelse, om revision og metoderne for undersøgelse af den totale effektivitet samt om udgifts- og indtægtsøkonomi, budgettering, andre økonomiske styringsredskaber og finansiering for offentlige myndigheder. Af disse studier skal mindst 25 studiepoint eller 15 ugers undervisning bestå af studier vedrørende offentlige myndigheder.

Efter bekendtgørelsens § 6 skal ansøger endvidere have gennemført juridiske studier svarende til mindst 35 studiepoint eller 20 ugers undervisning. Undervisningen skal omfatte emnerne, offentlig ret, skatteret og omsætning af fast ejendom eller anden aftaleret. Undervisning i offentlig ret skal have en varighed af mindst 20 studiepoint eller 12 ugers undervisning. Studierne i offentlig ret skal give tilstrækkelige kundskaber om offentlige myndigheders anvendelse af midler og tilsynet hermed samt anvendelse af offentlige midler og tilsynet hermed inden for EU, ligesom studierne skal omfatte undervisning i opgaverne for tilsynet og offentlige myndigheders anskaffelse af midler.

Det er endvidere en forudsætning, at ansøger har gennemført studier svarende til mindst 25 studiepoint eller 10 ugers studier inden for følgende emner: forvaltningsvidenskab, nationalvidenskab, statistik og informations- og datasystemer, jf. bekendtgørelsens § 7.

Det er endvidere i bekendtgørelsens § 8 fastsat, at revisionsudvalget for den offentlige forvaltning og økonomi kan bestemme, at andre tilsvarende studier gennemført enten på finske uddannelsessteder eller i udlandet skal godskrives ansøger, såfremt de i omfang og indhold svarer til de krav, der stilles i bekendtgørelsens §§ 5-7.

Ansøger skal opfylde uddannelseskravene senest den 15. april i det år, hvor den pågældende ansøger om at tage OFR-eksamen, jf. bekendtgørelsens § 10.

Studiekravene i Finansministeriets bekendtgørelse af 15. december 2005 om eksamen for revisorer inden for den offentlige forvaltning og økonomi samt om de studier, som kræves til aflæggelse af OFR-eksamen, er skærpede i forhold til, hvad der gjaldt efter den tidligere bekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 1209 om studier som skall krävas för deltagande i OFR-examen).

Bekendtgørelsens § 12 indeholder en overgangsbestemmelse, der gælder for eksamenerne, der arrangeres 2006-2007. I denne periode kan der gives dispensation fra studiekravene i bekendtgørelsen, såfremt ansøgeren har gennemført studier i revision i overensstemmelse med § 5 omfattende sammenlagt mindst 25 studieuger, studier i jura i overensstemmelse med § 6 omfattende sammenlagt mindst 15 studieuger og andre studier i overensstemmelse med § 7 omfattende sammenlagt mindst 8 uger.

Krav til praktisk erfaring inden for offentlig forvaltning og økonomi

Efter OFR-revisorlovens § 9, stk. 1, nr. 3, er det en betingelse for at kunne aflægge OFR-eksamen, at man har haft sin hovedbeskæftigelse med opgaver inden for den offentlige forvaltning og økonomi i mindst tre år.

Efter § 2 i Finansministeriets bekendtgørelse om den praktiske erfaring, som kræves til OFR-eksamen, (beslut nr. 862/2005 om den praktiske erfaring som kræves for OFR-eksamen) er dette krav opfyldt, *hvis* man i den forløbne periode som hovedbeskæftigelse har beklædt en stilling som økonomidirektør, økonomichef, regnskabschef, forvaltningschef, økonomiplanlægger, økonomiinspektør, intern revisor eller revisor inden for den offentlige forvaltning eller sammenslutninger, hvor det offentlige har bestemmende indflydelse, eller *hvis* man i den forløbne periode har haft sin hovedbeskæftigelse med revisionsopgaver inden for den offentlige sektor i OFR-sammenslutninger eller revisions-sammenslutninger, der er godkendt af Centralhandelskammeren (CGR) eller en handelskammer (GRM) (svarende til statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder).

Krav til praktisk erfaring inden for revision

Efter OFR-revisorlovens § 9, stk. 1, nr. 4, er det en betingelse for at kunne aflægge OFR-eksamen, at man har været beskæftiget med revisionsopgaver i mindst tre år. Mindst to tredjedele af den herved tilsigtede erfaring med lovmæssig revision skal være erhvervet under opsyn af en OFR-revisor eller en revisor, der er godkendt af Centralhandelskammeret eller handelskammeret, jf. § 9, stk. 3. Mere end halvdelen af de tre års praktiske erfaring skal endvidere være optjent inden for de sidste fem år forud for aflæggelsen af eksamen, jf. § 3, stk. 4, i Finansministeriets bekendtgørelse om den praktiske erfaring, som kræves til OFR-eksamen (beslut nr. 862/2005).

Af § 3 i Finansministeriets bekendtgørelse om den praktiske erfaring, som kræves til OFR-eksamen fremgår, at den fornødne erfaring med revisionsopgaver kan opnås, såfremt den pågældende i mindst tre år

- 1) har haft beskæftigelse med revisionsopgaver eller andre økonomiske undersøgelser eller tilsvarende opgaver i en offentlig myndighed eller en sammenslutning, hvor en offentlig myndighed har bestemmende indflydelse,

- 2) har været intern revisor i en offentlig myndighed eller en virksomhed, som er regnskabspligtig efter bokföringslagen (1336/1997), eller har været beskæftiget med revisionsopgaver i bl.a. sammenslutninger, der er regnskabspligtige i henhold til bokföringslagen.
- 3) Såfremt den pågældende ikke har haft ovennævnte opgaver som sin hovedbeskæftigelse, anses den pågældende dog for at have opnået tilstrækkelig praktisk erfaring, såfremt vedkommende i mindst tre år har haft bibeskæftigelse som revisor for offentlige myndigheder eller andre sammenslutninger, og derved har opnået det nødvendige kendskab til området.

Undtagelser fra uddannelseskravet – skærpede krav til revisors praktiske erfaring

Som nævnt ovenfor, kan en person, som ikke har taget den krævede højere universitetseksamen, jf. ovenfor, alligevel aflægge OFR-eksamen under en række skærpede krav til vedkommendes praktiske erfaring. Efter OFR-revisorlovens § 9, stk. 3, nr. 1, og § 4, stk. 1 og 2, i Finansministeriets bekendtgørelse om den praktiske erfaring, som kræves til OFR-eksamen, (förrordning nr. 862/2005) skal vedkommende dels have aflagt en universitetseksamen dels have opnået den fornødne praktiske erfaring, såfremt den pågældende gennem mindst syv år har varetaget omfattende opgaver vedrørende regnskab, finansiering og jura inden for den offentlige forvaltning og har mindst tre års praktisk erfaring vedrørende revision i henhold til förrordningens § 3.

Der er endvidere gjort undtagelse fra kravet om en højere universitetsuddannelse for personer med en universitetseksamen, der i mindst 15 år har arbejdet erhvervmæssigt med revisionsopgaver eller dermed sammenlignelige opgaver inden for den offentlige forvaltning og økonomi, jf. OFR-revisorlovens § 9, stk. 3, nr. 2, og § 4, stk. 3, i Finansministeriets bekendtgørelse om den praktiske erfaring, som kræves til OFR-eksamen, (förrordning nr. 862/2005).

Efter de gældende regler før 1. august 2005 kunne personer med 15 års relevant erfaring, jf. OFR-revisorlovens § 9, stk. 3, nr. 2, aflægge OFR-eksamen uden at have en universitetsuddannelse. I en overgangsperiode ind til udgangen af 2007 kan personer uden universitetseksamen, men med merkonomeksamen aflægge OFR-eksamen, jf. overgangsbestemmelsen i lov nr. 370 af 3. juni 2005. Herefter vil det gælde uden undtagelse, at der kræves en universitetseksamen for at aflægge OFR-eksamen.

OFR-eksamen

OFR-eksamen afholdes hvert år.

De nærmere regler vedrørende opbygning og aflæggelse af eksamen samt om det pensum, der indgår i eksamenskravene, fastsættes af det finske finansministerium, jf. OFR-revisorlovens § 8.

I Finansministeriets bekendtgørelse af 15. december 2005 om eksamen for revisorer inden for den offentlige forvaltning og økonomi samt om de studier, som kræves til aflæggelse af OFR-eksamen (Finansministeriets förordning om examen för revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomin samt om studier som krävs för deltagande i examen) er der fastsat en række nærmere krav til OFR-eksamen.

OFR-eksamen omfatter tre delområder: 1) revisionskundskab og revisionsteknik, 2) aflæggelse af revisionsberetning og andre rapporter, som knytter sig til revisionen samt 3) måling og vurdering af resultater. For at bestå OFR-eksamen skal man have bestået hvert delområde, jf. bekendtgørelsens § 1.

Til pensum hører følgende fag, som vedrører bogføringspligtige og offentlige myndigheder: revision, regnskabsanalyse, eksternt regnskab, bogføring, internt regnskab, koncernregnskab, intern revision samt planlægning og budgettering af offentlige organisationer, revisionsvæsenet for offentlige myndigheder, måling og vurdering af resultater, afgiftsbelagt virksomhed og lovgivning om virksomheder, hvortil kommer kendskab til grundprincipperne for tilsyn med anvendelsen af midler inden for Den Europæiske Union, jf. bekendtgørelsens § 2.

Til pensum hører endvidere følgende fag i den udstrækning, det er nødvendigt for revisionen af sammenslutninger: lovgivning om selskabsstiftelse, lovgivning om overdragelse af ejendom, lovgivning om konkurs og gældsregulering, skattelovgivning, arbejdslovgivning samt bestemmelser om socialforsikring, datasystemer og databehandling, virksomhedsøkonomi, nationaløkonomi og finansiering, statistik og grundprincipper vedrørende økonomiforvaltning inden for virksomheder, jf. bekendtgørelsens § 3.

OFR-udvalget fører et register over godkendte revisorer og revisorsammenslutninger.

B.3.4. Reaktionsmuligheder og tilsyn i forhold til den kommunale revision

Kommunalbestyrelsens valg af revisionsudvalg og af revisorer skal ikke efter gældende regler godkendes af nogen statslig myndighed.

Revisorerne udfører deres hverv under tjenesteansvar, jf. kommunallagens § 72. En tilsvarende bestemmelse findes i OFR-revisorlovens § 4, stk. 2.

Efter kommunallagens § 73 skal revisorerne følge kommunalbestyrelsens og revisionsudvalgenes særlige anvisninger om revisionen, i det omfang disse anvisninger ikke strider mod lovgivningen, kommunens instruktioner eller god revisionssskik. Revisionsudvalget har i henhold til revisionsvedtægten til opgave at sikre, at den fastlagte revisionsplan følges samt i øvrigt at sikre udførelsen af revisors opgaver og fremlægge forslag til udvikling af revisionen.

Efter kommunallagens § 72 kan kommunalbestyrelsen fratage den kommunale revisor den pågældendes hverv i løbet af funktionsperioden. Kommunalbestyrelsen kan også efter et udbud af revisionsopgaven træffe beslutning om at udskifte den eller de kommunale revisorer.

OFR-udvalget fører efter godkendelsen løbende tilsyn med, at OFR-revisorerne og OFR-sammenslutningerne fortsat opfylder forudsætningerne for godkendelsen og udøver sin virksomhed i overensstemmelse med lovgivningen, jf. OFR-lovens § 15. Tilsynet føres hovedsageligt på grundlag af indberetninger. OFR-sammenslutningerne skal således årligt foretage indberetning til OFR-udvalget om sammenslutningens virksomhed. OFR-revisorerne skal foretage en tilsvarende indberetning hvert 3. år.

OFR-udvalget kan anvende disciplinære foranstaltninger i form af anmærkninger, advarsler og tilbagekaldelse af godkendelsen, hvis OFR-udvalget konstaterer, at revisor har handlet i strid med lovgivningen eller ikke har handlet i overensstemmelse med god revisionssskik, jf. OFR-lovens § 20 og § 21.

B.3.5. Den kommunale revisions opgaver

De kommunale revisorer skal efter kommunallagens § 75 for hver regnskabsperiode afgive en beretning (berättelse) til kommunalbestyrelsen med en redegørelse for resultatet af revisionen.

Det påhviler efter kommunallagens § 73 den kommunale revision senest inden udgangen af maj under iagttagelse af god revisionsskik at gennemgå regnskabsperiodens forvaltning, bogføring og årsregnskab (bokslut).

Af kommunallagens § 73, nr. 1 og 2, fremgår således, at revisionen skal påse, at kommunens forvaltning er i overensstemmelse med lovgivningen og kommunalbestyrelsens beslutninger, at kommunens regnskaber er opgjort i henhold til bestemmelser om opgørelse af regnskab og giver et retvisende billede af den kommunale virksomhed, kommunens økonomi, økonomiske udvikling og økonomiske ansvar i regnskabsperioden.

Af kommunallagens § 73, nr. 3 og 4, fremgår det endvidere, at revisionen skal påse, om oplysninger om baggrunden for og anvendelsen af "statsandelarna" (statslige tilskud) er korrekte, samt om kommunens interne tilsyn har været varetaget på behørig vis.

Den kommunale revision varetager således alene en *finansiel revision*, dvs. en efterprøvelse af, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med kommunalbestyrelsens beslutninger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Opgavens omfang og udførlighed beror bl.a. på kommunens størrelse og på, hvordan kommunens interne tilsyn fungerer.

Den kommunale revision har således til opgave at varetage en ekstern revision, hvor der alene foretages en granskning af forvaltningen og økonomien uafhængigt af de mål, som organisationen opstiller, og uafhængigt af styringen af organisationen. Den vurdering, der ved forvaltningsrevisionen foretages af, om organisationen har nået de opstillede mål, kan betragtes som en intern revision, hvor organisationen vurderes ud fra ledelsens synsvinkel.

Efter kommunallagen er det "kommunestyrelsen" (økonomiudvalget), som er ansvarlig for det interne tilsyn. Derimod tilkommer det revisorerne at vurdere, om det interne tilsyn, som bistår ledelsen, er blevet varetaget på en formålstjenlig måde (ändamålsenligt sätt).

Den finansielle revision, som den kommunale revision skal foretage, omfatter i modsætning til Sverige også en juridisk-kritisk revision.

Det af kommunalbestyrelsen nedsatte *revisionsudvalg* har som oven for nævnt efter kommunallagens § 71 til opgave at forberede sager om gennemgang af kommunens forvaltning og økonomi, som kommunalbestyrelsen skal træffe beslutning om samt at vurdere, hvorvidt de mål for den kommunale virksomhed og økonomi, som kommunalbestyrelsen har opstillet, er blevet opfyldt (huruvida de mål för verksamheten och ekonomin som fullmäktige satt upp har nåtts).

Revisionsudvalget skal på de områder, hvor de kommunale revisorer i revisionsberetningen har givet anmærkning om fejl eller mangler, indhente en forklaring fra den regnskabsansvarlige samt en udtalelse fra "kommunstyrelsen" (økonomiudvalget), jf. kommunallagens § 75.

Revisionsudvalgets opgaver omfatter således i modsætning til de kommunale revisorer vurderinger, der indebærer en forvaltningsrevision. Revisionsudvalget skal således vurdere, om kommunens forvaltning, virksomhed, tilrettelæggelse af procedurer (förfaringssätt) og varetagelse af tjenesteydelser er formålstjenlig (ändamålsenlig).

Revisionsudvalgets opgaver indebærer endvidere en bedømmelse af den finansielle revision, de kommunale revisorer har varetaget.

Det påhviler herefter *kommunalbestyrelsen* at træffe beslutning om, hvilke foranstaltninger revisionsudvalgets betænkning (beredning) og revisorerernes beretning giver anledning til, jf. kommunallagens § 75.

B.4. Skematisk oversigt over krav til den kommunale revision i Norge, Sverige og Finland

	Norge		Sverige		Finland	
	Kontroludvalg	Revisorer	Valgte revisorer	Sagkyndige revisorer	Revisionsudvalg	Revisorer
Revisionens rolle i kommunestyret	Kommunalbestyrelsen vælger et kontroludvalg, som påser, at kommunens regnskaber revideres betryggende.	Vælges af kommunalbestyrelsen efter indstilling fra kontroludvalget. Revisionen varetages af a) revisorer ansat i kommunen, eller b) et interkommunalt selskab, eller c) et privat revisionsfirma. Der skal være én ansvarlig revisor for revisionen af	Kommunalbestyrelsen vælger mindst 5 revisorer for en 5-årig periode. De valgte revisorer har det endelige ansvar for revisionen.	De valgte revisorer kan bistås af sagkyndige revisorer, som de valgte revisorer vælger og antager i det omfang, det er nødvendigt. Kommunalt eller privat ansatte. Har ikke et selvstændigt ansvar overfor kommunen.	Kommunalbestyrelsen vælger et revisionsudvalg, som bedømmer revisors finansielle revision og foretager vurderinger af forvaltningens mæssige karakter.	Kommunalbestyrelsen vælger efter indstilling fra revisionsudvalget en eller flere revisorer. Revisor kan være en person eller en sammentaler en sammentaler af revisorer (revisions-samfund). En sammenslutning skal i givet fald udpege én ansvarlig revisor. Vælges flere re-

	Norge		Sverige		Finland	
	Kontroludvalg	Revisorer	Valgte revisorer	Sagkyndige revisorer	Revisionsudvalg	Revisorer
		<p>årsregnskabet. Forvaltningsrevisionen kan overlades til en eller flere andre revisorer end den, der er ansvarlig for årsregnskabet. Der skal være én ansvarlig for hver forvaltningsrevisionsopgave.</p>				<p>revisorer, har disse i fællesskab ansvaret for kommunens revision.</p>
<p>Krav om uafhængighed</p>	<p>Valgbarhedsbestemmelser i kommuneloven for kontroludvalgets medlem-</p>	<p>Generelle habilitetsregler i kommuneloven for alle typer revisorer, også</p>	<p>Hver revisor udfører selvstændigt sit hverv. Bestemmelser i kommunallagen</p>	<p>Hver revisor udfører selvstændigt sit hverv. Kommunallagens bestem-</p>	<p>Kommunallagen fastsætter habilitetskrav for revisionsudvalgets medlem-</p>	<p>Revisor skal sikre sådanne forudsætninger for sit arbejde, at den pågældende</p>

	Norge		Sverige		Finland	
	Kontroludvalg	Revisorer	Valgte revisorer	Sagkyndige revisorer	Revisionsudvalg	Revisorer
	mer.	private. Nærmere regler i revisionsforskriften (bl.a. varetagelse af andre stillinger, rådgivningstjenester, krav om, at revisor løbende vurderer sin uafhængighed).	om inhabilitet (jäv) og om de valgte revisorers uafhængighed.	meiser om inhabilitet (jäv) gælder tilsvarende for kommunalt ansatte sagkyndige revisorer. Ingen habilitetskrav for private ansatte sagkyndige revisorer.	mer. Almindelige habilitetsregler for offentligt ansatte tjenestemænd i förvaltningslagen.	kan udøve sit hverv på et uafhængigt grundlag. Samme habilitetskrav som for medlemmer af revisionsudvalget. Almindelige habilitetsregler for offentligt ansatte tjenestemænd i förvaltningslagen.
Krav om sagkundskab		Den, der er ansvarlig for revision af årsregnskabet, skal have	Ingen krav om uddannelse eller sagkundskab. Krav om valg-	<u>Gældende lovgivning:</u> Krav om sådan indsigt og erfa-		Alene OFR-revisorer eller OFR-samfund kan udpeges

	Norge		Sverige		Finland	
	Kontroludvalg	Revisorer	Valgte revisorer	Sagkyndige revisorer	Revisionsudvalg	Revisorer
		<p>ve bestået ek-samen i revision på bachelor- eller kandidatniveau.</p> <p>Krav om 2 års praktisk erfaring for den revisor, der er ansvarlig for årsregnskab.</p> <p>Den, der er ansvarlig for en forvaltningsrevisionsopgave, skal have mindst 3 års uddannelse fra universitet eller handelshøj-</p>	<p>barhed.</p>	<p>ring med den kommunale virksomhed, som kræves for at varetage hvervet.</p> <p>Ikke særlige krav om uddannelse.</p> <p><u>Frivillig certifi-</u> <u>cering:</u></p> <p>Akademisk ek-samen i godkendte studier i økonomi eller offentlig forvaltning eller anden uddannelses-mæssig bag-</p>		<p>som kommunale revisorer.</p> <p><u>OFR-</u> <u>certificerings-</u> <u>ordningen stiller følgende krav til den, der vil certifi-</u> <u>ceres:</u></p> <p>Almindeligt kompetencekrav (bl.a. krav om myndighed, retlig handleevne mv.).</p> <p>Bestået højere universitetsek-samen, som egner sig til revisionsopgaver</p>

	Norge		Sverige		Finland	
	Kontroludvalg	Revisorer	Valgte revisorer	Sagkyndige revisorer	Revisionsudvalg	Revisorer
		skole.		grund (dispensationsmulighed). Afsidig praktisk erfaring (krav om kendskab til kommunale revisionsopgaver, og om at erfaring er opnået over en årrække). Certificering sker for en 5-årig periode. Krav om medlemskab af foreningen Sveriges Kommunale Yrkesrevisorer.		(nærmere krav om uddannelsens indhold. Der stilles skærpede krav til den praktiske erfaring, hvis kravene til uddannelsens indhold ikke er opfyldt). Hovedbeskæftiget med opgaver indenfor den offentlige forvaltning og økonomi i mindst tre år. Beskæftiget under en revisors

	Norge		Sverige		Finland	
	Kontroludvalg	Revisorer	Valgte revisorer	Sagkyndige revisorer	Revisionsudvalg	Revisorer
						opsyn eller på tilsvarende måde med revisionsopgaver i mindst tre år (fastsat regler om, hvilke opgaver der kan godkendes). Bestået OFR-eksamen.
Reaktionsmuligheder og tilsyn		Ikke krav om statslig godkendelse af kommunalbestyrelsens valg af revisorer. Ikke statsligt tilsyn med den	Ikke krav om statslig godkendelse af kommunalbestyrelsens valg af revisorer. Ikke statsligt tilsyn med de	Ikke krav om statslig godkendelse af valgte revisorer valg af sagkyndig bistand.	Ikke krav om statslig godkendelse af kommunalbestyrelsens valg af revisionsudvalg.	Ikke krav om statslig godkendelse af kommunalbestyrelsens valg af revisor(er). Kommunallegen stiller krav om,

	Norge		Sverige		Finland	
	Kontroludvalg	Revisorer	Valgte revisorer	Sagkyndige revisorer	Revisionsudvalg	Revisorer
		kommunale revision.	kommunale revisorer.			at revisorerne følger kommunalbestyrelsens og revisionsudvalgets anvisninger til revisionen. OFR-udvalget fører løbende tilsyn med, at OFR-revisorer/samfund fortsat opfylder forudsætningerne for certificeringen.
Revisionens opgaver	Kontroludvalget skal have fore-	Regnskabsrevision (omfatter	De valgte revisorer skal be-	Regnskabsrevision (omfatter	Revisionsudvalget skal be-	Finansiel revision, herunder ju-

	Norge		Sverige		Finland	
	<i>Kontroludvalg</i>	<i>Revisorer</i>	<i>Valgte revisorer</i>	<i>Sagkyndige revisorer</i>	<i>Revisionsudvalg</i>	<i>Revisorer</i>
	lagt revisionens rapporter med henblik på den videre forelæggelse for kommunalbestyrelsen.	ikke juridisk-kritisk revision). <i>Forvaltningsrevision</i> (omfatter kontrol med lovligheden af den økonomiske forvaltning samt systematisk vurdering af anvendelse og forvaltning af kommunale midler ud fra kommunestyrets vedtagelser og forudsætninger). Revision af kommunens interne kontrol er	dømme den revision, de sagkyndige revisorer har foretaget.	ikke juridisk-kritisk revision). <i>Revision af udvalgenes interne kontrol</i> . <i>Forvaltningsrevision</i> (bedømme hvorvidt kommunalbestyrelsens beslutninger efterleves, og om den kommunale forvaltning inden for budgettets rammer og med den tilsigtede kvalitet opfylder de politiske målsætninger).	dømme den finansielle revision, den kommunale revisor foretager. Revisionsudvalget skal vurdere, om kommunens forvaltning, virksomhed, tilrettelæggelse af procedurer og varetagelser af tjenesteydelser er formålstjenlig – vurderinger af <i>forvaltningsvisionsmæssig karakter</i> .	<i>ridisk-kritisk revision</i> (efterprøver, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsafleggelsen er i overensstemmelse med kommunalbestyrelsens beslutninger, love og andre forskrifter og indgåede aftaler og sædvanlig praksis).

	Norge		Sverige		Finland	
	Kontroludvalg	Revisorer	Valgte revisorer	Sagkyndige revisorer	Revisionsudvalg	Revisorer
		integreret i beg- ge typer revisio- ner.		Revisor afgør omfanget af for- valtningsrevi- sionen (løbende eller udvidet). Mulighed for, men ikke pligt til at efterprøve lovligheden af den kommunale forvaltning.		

Bilag C Det kommunale revisionsmarked

C.1. Generelt om markedet

Der stilles efter den gældende bestemmelse i den kommunale styrelseslovs § 42, stk. 1, krav om, at kommunen skal have en sagkyndig revision. Dette krav indebærer, at revisionen skal være regnskabs- og revisionskyndig, samt at revision skal have et særligt kendskab til kommunale forhold. Der stilles ikke efter den kommunale styrelseslov særlige uddannelseskrav til den, der varetager den kommunale revision. Den fornødne kompetence vil således efter de nuværende regler kunne opnås både ved praktisk erfaring og teoretisk uddannelse. Den kommunale styrelseslov indeholder således ikke krav om, at revisor ved en bestemt uddannelse skal kunne dokumentere, at revisor besidder den fornødne sagkundskab, jf. bilag A.1.2.

Den kommunale styrelseslov indeholder ikke i dag særlige krav til ejerforholdene, sådan som det kendes fra revisorloven.

Den kommunale revision blev pr. 1. juli 2006 dels varetaget af Kommunernes Revision, som ifølge vedtægterne for Kommunernes Revisionsafdeling (nu Kommunernes Revision) er en selvstændig institution under KL, der har til formål at drive revisionsvirksomhed, jf. nærmere bilag C.2, dels af 7 andre revisionsfirmaer, hvoraf 6 er statsautoriserede revisionsvirksomheder.

Målt i forhold til *antallet* af kommuner, reviderede Kommunernes Revision pr. 1. juli 2006 84 % af landets kommuner (226 kommuner ud af i alt 270 kommuner, eksklusive Københavns Kommune), mens de resterende 16 % (44 kommuner) blev revideret af andre revisionsfirmaer. For så vidt angår amtskommunerne reviderede Kommunernes Revision 54 % af landets amtskommuner (7 amtskommuner ud af i alt 13 amtskommuner), mens de øvrige 46 % (6 amtskommuner) blev revideret af andre revisionsfirmaer.

Målt i forhold til *indbyggertal* i kommunerne reviderede Kommunernes Revision pr. 1. juli 2006 70 % (3.450.874 indbyggere ud af i alt 4.926.209 indbyggere, eksklusive Københavns Kommune), mens de resterende 30 % af kommunerne (1.475.335 indbyggere) blev revideret af andre revisionsfirmaer. For så vidt angår amtskommunerne reviderede Kommunernes Revision 47 % af amtskommunerne (2.274.945 indbyggere ud af i alt 4.834.354 indbyggere), mens de resterende 53 % (2.559.409 indbyggere) blev revideret af andre revisionsfirmaer.

C.2. Kommunernes Revision

I det følgende gennemgås ejerforholdene (vedtægterne) for Kommunernes Revision i sin nuværende form. KL's bestyrelse har den 19. maj 2005 truffet beslutning om at omdanne Kommunernes Revision til et selvstændigt aktieselskab KR A/S, der fra den 1. januar 2012 vil opfylde revisorlovens krav til statsautoriserede og registrerede revisorer, jf. kapitel 3.4.2.

Vedtægter for Kommunernes Revision

De nærmere forhold for Kommunernes Revisions virke er reguleret i en vedtægt, der er godkendt af bestyrelsen for KL og bestyrelsen for Amtsrådsforeningen, og som efter fast praksis er godkendt af Indenrigs- og Sundhedsministeriet.

Ifølge § 1, stk. 2, i vedtægterne for Kommunernes Revisionsafdeling (nu Kommunernes Revision) er Kommunernes Revisions formål at drive revisionsvirksomhed og anden i forbindelse dermed stående virksomhed for danske amtskommuner og kommuner samt for organisationer eller foretagender, i hvilke amtskommuner eller kommuner har økonomisk eller anden interesse. Kommunernes Revision kan ifølge vedtægternes § 1, stk. 3, påtage sig opgaver for andre end de ovenfor nævnte organisationer, forudsat at det i hvert enkelt tilfælde godkendes af det af Amtsrådsforeningen og KL nedsatte tilsynsudvalg, som skal føre tilsyn med Kommunernes Revisions virksomhed.

Kommunernes Revision er ifølge vedtægternes § 1, stk. 1, en selvstændig institution under KL. KL har oplyst, at Kommunernes Revision formelt som udgangspunkt betragtes som en del af KL's samlede organisation, men at der ligger en række begrænsninger eller indskrænkninger i forhold til, hvad der gælder i den almindelige ejendomsret, herom i det følgende.

For det første skal vedtægterne for Kommunernes Revision udover at godkendes af bestyrelsen for KL, også godkendes af bestyrelsen for Amtsrådsforeningen og af

Indenrigs- og Sundhedsministeriet, jf. vedtægternes § 6, stk. 1. Ændring eller ophævelse af vedtægterne kan kun foretages med Indenrigs- og Sundhedsministeriets samtykke, jf. vedtægternes § 6, stk. 2. Disse bestemmelser indebærer, at KL ikke uden at handle i strid med vedtægterne kan ændre eller ophæve vedtægterne uden godkendelse fra Amtsrådsforeningen og Indenrigs- og Sundhedsministeriet. Disse parter vil derfor også ifølge vedtægterne skulle godkende et eventuelt salg af Kommunernes Revision, idet et salg vil kræve en ændring af vedtægterne, jf. bestemmelsen i vedtægternes § 1, stk. 1, om, at Kommunernes Revision er en selvstændig institution under KL. Der er imidlertid ikke noget lovkrav om, at Kommunernes Revisions vedtægt skal godkendes af ministeriet. Det har imidlertid været en fast praksis, at alle ændringer i henhold til vedtægtsbestemmelsen er blevet forelagt ministeriet, selvom det ikke ville stride mod den offentligtretlige lovgivning, hvis vedtægterne blev ændret uden ministeriets tilslutning.

Derudover skal KL ifølge vedtægterne nedsætte et udvalg, som fører tilsyn med Kommunernes Revisions virksomhed, jf. vedtægternes § 2, stk. 1. Dette skal ifølge bestemmelsen ske i samarbejde med Amtsrådsforeningen. På tilsynsudvalgets møder aflægger Kommunernes Revisions direktør ifølge § 2, stk. 2, beretning om Kommunernes Revisions virksomhed og underretter om eventuelle uoverensstemmelser mellem klienterne og Kommunernes Revision. Vedtægterne definerer ikke nærmere, hvad der ligger i begreberne "tilsyn" og "uoverensstemmelser". Ifølge vedtægternes § 2, stk. 5, fastsætter KL i en overenskomst de nærmere retningslinjer for tilsynsudvalgets sammensætning og opgaver samt Kommunernes Revisions virksomhed i øvrigt. Dette skal ifølge bestemmelsen ligeledes ske i samarbejde med Amtsrådsforeningen. KL har ikke ret til at udpege alle udvalgets medlemmer, idet det fremgår af overenskomstens § 1, stk. 1 og 2, at udvalget består af 7 medlemmer, hvoraf 5 udpeges af KL og 2 af Amtsrådsforeningen. Ifølge overenskomstens § 2, stk. 2, træffes alle afgørelser ved simpelt stemmeflertal blandt de fremmødte.

Ifølge vedtægternes § 3, stk. 5, har bestyrelsen for KL desuden kompetence til at ansætte, afskedige og forflytte direktøren for Kommunernes Revision, men det skal ifølge bestemmelsen ske efter indstilling fra det af Amtsrådsforeningen og KL nedsatte tilsynsudvalg og efter samtykke fra Indenrigs- og Sundhedsministeriet. Der er ikke noget krav i lovgivningen om, at Indenrigs- og Sundhedsministeriets samtykke skal foreligge til de nævnte dispositioner, men i praksis har sådanne været forelagt ministeriet i henhold til bestemmelsen. Det er ifølge vedtægternes § 4, stk. 1 og 2, Kommunernes Revisions direktør, der – med tilsynsudvalgets godkendelse – har

kompetencen til at bemyndige ansatte revisorer til at underskrive Kommunernes Revisions revisionserklæringer og fastsætte de nærmere retningslinier for de bemyndigede revisorers opgaver. Det revisionsfaglige personale kan ifølge vedtægternes § 5 kun forflyttes eller afskediges efter indstilling fra direktøren. Direktøren er ifølge vedtægternes § 3, stk. 2, uafhængig ved udførelsen af de revisionsforretninger, Kommunernes Revision varetager, og hverken bestyrelsen for KL eller tilsynsudvalget har ifølge § 3, stk. 3, instruktionsbeføjelse over for direktøren eller revisionsmedarbejderne med hensyn til udførelsen af revisionsforretningerne, jf. bilag A.1.1. Dette indebærer i praksis, at hverken tilsynsudvalget eller KL's bestyrelse får indsigt i Kommunernes Revisions revisionsfaglige forhold til klienterne.

I henhold til vedtægternes § 1, stk. 4, skal Kommunernes Revision endvidere økonomisk hvile i sig selv, således at udgifterne ved afdelingens virksomhed afholdes af det vederlag, klienterne betaler for Kommunernes Revisions ydelser. Der tilsigtes ifølge § 1, stk. 4, ikke overskud ved afdelingens virksomhed.

De nærmere retningslinjer for udarbejdelse og godkendelse af årsregnskab og budget for Kommunernes Revision fastsættes af KL efter indstilling fra tilsynsudvalget, jf. overenskomstens § 6, stk. 2. Ifølge overenskomstens § 6, stk. 3 revideres årsregnskabet af en af tilsynsudvalget udpeget revision. KL har oplyst, at årsregnskabet hvert år godkendes formelt af bestyrelsen for KL.

Sagkundskab

Kommunernes Revision har revideret kommuner siden 1926 og beskæftiger i alt 307 medarbejdere pr. 1. juni 2006. Heraf beskæftiger 256 medarbejdere (3 statsautoriserede, 82 registrerede revisorer og 171 medarbejdere med anden uddannelse) sig med revision og rådgivningsvirksomhed. Ud over de statsautoriserede og registrerede revisorer er følgende uddannelser repræsenteret i Kommunernes Revision: Cand.merc.aud., HD, HA, merkonom, uddannelser fra Danmarks Forvaltnings Højskole, kommunom, Master of Public Management, cand.oecon., cand.scient.pol., Ph.d. i økonomi, cand.merc., cand. scient., cand.jur., cand.polit., socialrådgiver og socialformidler. De fleste medarbejdere i Kommunernes Revision har flere uddannelser. Ca. 30 medarbejdere er i gang med eksternt kompetencegivende efteruddannelse, herunder HD, merkonom og cand.merc.aud. En række af disse medarbejdere vil efter gennemførelsen af cand.merc.aud.uddannelsen gennemføre et eksternt praktikforløb – hvoraf mindst to år skal være hos en statsautoriseret revisionsvirksomhed, jf. bilag A.3.5.2 – med henblik på at kunne indstille sig til revisoreksamen som statsautoriseret revisor.

Ca. 40 medarbejdere i Kommunernes Revision er underskriftberettigede chefrevisorer.

Alle statsautoriserede og registrerede revisorer i Kommunernes Revision har deponeret deres beskikkelse. Om baggrunden for deponeringen se bilag A.3.7.1. Revision af kommunale regnskaber er som anført under bilag A.3.1 ikke omfattet af revisorloven, da det ikke er et krav i henhold til styrelsesloven, at den skal foretages af statsautoriserede og registrerede revisorer. Revisorer ansat i Kommunernes Revision skal derfor udføre den kommunale revision uden deres beskikkelse.

Alle revisorer og projektledere har gennemgået en intern uddannelse i Kommunernes Revision. Den interne uddannelse er i dag bygget op over et antal moduler, der tilgodeser den enkeltes uddannelsesbehov inden for revision, kommunalt kendskab og projektledelse.

Samtlige nyansatte medarbejdere i Kommunernes Revision – uanset teoretisk uddannelsesbaggrund - gennemgår den interne specialuddannelse, som er en del af Kommunernes Revisions samlede uddannelsesprogram, som udover den interne uddannelse består af en række interne og eksterne uddannelsesmuligheder.

Den interne uddannelse er målrettet Kommunernes Revisions organisation og arbejdsopgaver inden for offentlig revision, og varigheden er 15 måneder, som gennemføres løbende over perioden som et teoretisk grundlag for læringen på jobbet.

Den interne specialuddannelse er opdelt i kernefag og valgfag – og samtidig opdelt i to linjer (revision og projektarbejde), som således skal tilgodese de forskellige arbejdsområder i Kommunernes Revision.

For at understøtte, at Kommunernes Revisions medarbejdere opnår et særligt kendskab til kommunale forhold, er kernefagene for alle offentlig ret og forvaltning samt kommunens økonomistyring. Faget offentlig ret og forvaltning gennemføres eksternt på Danmarks Forvaltningshøjskole og afsluttes med officiel eksamen, som giver meritoverførsel.

Desuden kan særligt nævnes kernefagene for revision God offentlig revisionskik og Kommunens IT-anvendelse som er obligatorisk for alle, der ansættes som revisorassistenter/revisorer.

Herudover skal medarbejderne som minimum vælge mellem tre valgfag, som gennemgår metodemæssige værktøjer til såvel revision som projektarbejde.

Alle medarbejdere afslutter med en mundtlig eksamen med baggrund i en projektrapport, som den studerende har udarbejdet ud fra et selvvalgt emne fra uddannelsen. Herudover skal samtlige medarbejdere på revisorlinjen gennemgå en to timers skriftlig eksamen med baggrund i kernefagene.

Endvidere udbydes der hvert år et antal efteruddannelseskurser inden for relevante temaer. For at sikre kompetenceudviklingen bredt i hele Kommunernes Revision udbydes der hvert år et antal interne kurser med fokus på såvel faglig som personlig udvikling.

Herudover sikres der via eksterne kurser/uddannelse, at Kommunernes Revision er i besiddelse af den nyeste viden inden for relevante områder. Kortere forløb vil f.eks. være deltagelse i konferencer, temamøder, "erfa-kredse" eller konkrete opfriskningskurser. Længerevarende kompetencegivende forløb vil bl.a. være HD, cand.merc.aud., merkonom, kurser ved Foreningen Registrerede Revisorer (FRR) og Danmarks Forvaltnings Højskole. Samtidig har Kommunernes Revision såvel interne som eksterne lederudviklingsforløb alt efter behov. Af eksterne forløb kan bl.a. nævnes diplomlederuddannelsen og MPM.

Kommunernes Revision har etableret 11 landsdækkende videncentre, hvor medarbejdere med specialviden inden for 11 forskellige kommunale fagområder indsamler, bearbejder og videreformidler viden til resten af organisationen samt Kommunernes Revisions kunder. Til brug for faglig udveksling på landsplan har Kommunernes Revision endvidere etableret IT-baserede videndatabaser.

Kvalitetskontrol

Kommunernes revision har etableret en uafhængig ekstern kvalitetskontrol, der forestås af 2 statsautoriserede revisorer fra det norske Kommunerevisorforbund (i regi af OLGA, Organization of Local Government Auditing). Kvalitetskontrollen foretages ved et årligt besøg, hvor revisorerne primært forelægges Kommunernes Revisions systembeskrivelser af procedurerne i det interne kvalitetssikrings-system, der er tilrettelagt i Kommunernes Revision. Det skriftlige materiale vurderes, og der foretages observationer og interviews til understøttelse af revisorerne rapportering, som udmøntes i en erklæring til Kommunernes Revision. Således vurderes

kvalitetsstyringssystemets udformning og indhold, og det kontrolleres, at systemet fungerer efter forudsætningerne.

Kommunernes Revision anvender i høj grad de revisionsstandarder (RS) og revisionsvejledninger (RV), der udsendes af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR). De interne revisionsvejledninger- og standarder, som Kommunernes Revision anvender ved revision af kommuner, tager som hovedregel udgangspunkt i de anerkendte nationale og internationale normer for revision tilpasset de særlige kommunale forhold.

KL og Kommunernes Revision har over for udvalget i forbindelse med drøftelser om KL's beslutning af 19. maj 2006 om omdannelse af Kommunernes Revision til et selvstændigt aktieselskab KR A/S, jf. kapitel 3.4.2, tilkendegivet, at KR A/S vil være indstillet på med virkning for regnskabsåret 2007 at underkaste sig en frivillig faglig kvalitetskontrol af samme karakter som den, der gælder for statsautoriserede og registrerede revisorer. Kvalitetskontrollen foretages af en af de kvalitetskontrollanter, som er godkendt af Revisortilsynet efter de gældende regler, og resultatet af kontrollen offentliggøres senest foråret 2009.

Personalets ansættelsesforhold (herunder vedrørende personale ansat på tjenestemandslignende vilkår)

Ifølge § 3, stk. 5, i vedtægterne for Kommunernes Revision ansættes, afskediges og forflyttes direktøren for Kommunernes Revision af KL's bestyrelse efter tilsynsudvalgets indstilling og Indenrigs- og Sundhedsministeriets samtykke. Ifølge en af KL's bestyrelse og Kommunernes Revisions tilsynsudvalg godkendt retningslinje med overskriften "Kompetencefordeling mellem Tilsynsudvalget, formanden for Tilsynsudvalget og den administrerende direktør" ansættes det øvrige personale af tilsynsudvalget, dog således at kompetencen til at ansætte medarbejdere på lavere niveau end direktionsniveau er delegeret til Kommunernes Revisions direktør. Kompetencen til at afskedige tjenestemænd i Kommunernes Revision, som ifølge KL's tjenestemandregulativ er tillagt KL's bestyrelse, er delegeret til Kommunernes Revisions tilsynsudvalg, der dog kun må træffe beslutning om afskedigelse efter Kommunernes Revisions direktørs indstilling og efter forudgående orientering af KL. Kompetencen til at afskedige overenskomstansatte i Kommunernes Revision, der er tillagt Kommunernes Revisions tilsynsudvalg, er delegeret til direktøren efter retningslinjer fastsat af tilsynsudvalget.

59 ud af Kommunernes Revisions 307 medarbejdere er pr. 1. juni 2006 tjenestemænd. Heraf er 23 statsautoriserede eller registrerede revisorer, mens de øvrige 36 tjenestemænd har anden uddannelse.

Det følger af § 6, stk. 1, i overenskomsten om Kommunernes Revision, at KL har forpligtelsen over for tjenestemandsansat personale i Kommunernes Revision, som er omfattet af KL's tjenestemandsdirektiv. Ifølge samme bestemmelse har Kommunernes Revision forpligtelsen over for overenskomstsansat personale, som ansættes i overensstemmelse med overenskomster godkendt i tilsynsudvalget.

Kompetencen til at indgå og godkende aftaler om løn- og ansættelsesvilkår for overenskomst- og tjenestemandsansatte er ifølge "Kompetencefordeling mellem Tilsynsudvalget, formanden for Tilsynsudvalget og den administrerende direktør" delegeret til Kommunernes Revisions tilsynsudvalg. KL's bestyrelse godkender lønændringer for så vidt angår Kommunernes Revisions direktør. Tilsynsudvalget er tillagt kompetence til at godkende individuelt aftalte lønændringer for det øvrige personale, dog således at kompetencen til at godkende lønændringer for ansatte på lavere niveau end direktionsniveau er delegeret til Kommunernes Revisions direktør. KL holdes ifølge "Kompetencefordeling mellem Tilsynsudvalget, formanden for Tilsynsudvalget og den administrerende direktør" løbende orienteret om igangværende overenskomstforhandlinger og orienteres en gang årligt om udviklingen i KL's garantiforpligtelse vedrørende de tjenestemandsansatte, herunder konsekvenserne af aftalte ændringer af overenskomsten.

C.3. Øvrige revisionsfirmaer, der foretager kommunal revision

Ejerforhold

Pr. 1. juli 2006 varetog følgende 7 øvrige revisionsfirmaer, hvoraf 6 er statsautoriserede revisionsvirksomheder, kommunal revision: Deloitte herunder det helejede datterselskab Kommune og Amts Revision Danmark, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers, KPMG C. Jespersen og Quirios, samt Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962, der ikke er en statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed.

Deloitte er et statsautoriseret revisionsaktieselskab, som ejes af ca. 130 partnere. Deloitte samarbejder med Kommune og Amts Revision Danmark, som er et statsautoriseret revisionsaktieselskab med Deloitte som ene-ejer. Deloitte reviderede pr. 1. juli 2006 13 kommuner og 2 amtskommuner. Kommune og Amts Revision Danmark reviderede pr. 1. juli 2006 5 kommuner.

Ernst & Young er et statsautoriseret revisionsaktieselskab, som ejes af ca. 90 partnere. Ernst & Young reviderede pr. 1. juli 2006 7 kommuner.

Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962 er organiseret som et aktieselskab. Revisionsfirmaet er ikke en statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed. Direktøren for Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962, der er uddannet cand. scient. pol., ejer ca. 87 % af virksomheden. To af virksomhedens ansatte er uddannet som registrerede revisorer, men har deponeret deres beskikkelser. Om baggrunden for deponeringen se bilag A.3.7.1. De to medarbejdere ejer ca. 8-10 % af virksomheden. Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962 har indgået en samarbejdsaftale med Ernst & Young, jf. nedenfor. Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962 reviderede pr. 1. juli 2006 7 kommuner.

PricewaterhouseCoopers er en statsautoriseret revisionsvirksomhed organiseret som et interessentskab med PricewaterhouseCoopers A/S som en af deltagerne. PricewaterhouseCoopers reviderede pr. 1. juli 2006 9 kommuner og 2 amtskommuner.

KPMG C. Jespersen er en statsautoriseret revisionsvirksomhed organiseret som et interessentskab, der ejes af 66 statsautoriserede revisorer. KPMG C. Jespersen reviderede pr. 1. juli 2006 2 kommuner og 2 amtskommuner.

Qurios er en statsautoriseret revisionsvirksomhed organiseret som et interessentskab. Qurios er medlem af RevisorGruppen Danmark, der er en sammenslutning af 17 danske statsautoriserede revisionsvirksomheder. Qurios reviderede pr. 1. juli 2006 1 kommune.

Sagkundskab

I det følgende beskrives erfaring og uddannelse hos de revisionsfirmaer ud over Kommunernes Revision, som for regnskabsåret 2005 varetog den kommunale revision.

Deloitte og Kommune og Amts Revision Danmark beskæftiger tilsammen i alt 1966 personer pr. 1. juli 2006. 314 er statsautoriserede revisorer, 93 er registrerede revisorer, 521 har en akademisk uddannelse, 509 har mellemlange uddannelser, og 529 har anden uddannelse. Ca. 40 medarbejdere arbejder med kommunal revision. Deloitte har revideret amtskommuner og kommuner siden ca. 1930, og reviderer desuden et antal tilknyttede danske organisationer. Hos Deloitte er ca. 15

personer specialiseret inden for kommunal revision og bruger minimum 75 % af deres tid på dette område. Herudover er der en gruppe på 9 medarbejdere med anden akademisk uddannelse (typisk cand.polit og cand.oecon), som beskæftiger sig i minimum 75 % af deres tid med forvaltningsrevision og er tilknyttet rådgivning af kommuner og amtskommuner. De efteruddannes via interne temadage, eksterne arrangementer og kurser. Specialisterne efteruddanner semispecialisterne, som bruger minimum 25 % af deres tid inden for den kommunale sektor, og som selv følger med i ny lovgivning m.v., og generalisterne, som har få kunder eller reviderer delområder inden for sektoren, og som selv deltager i udviklingsdage m.v.

Kommune og Amts Revision Danmark har et uddannelsesforløb, som svarer til uddannelsesforløbet i Deloitte.

Ernst & Young beskæftiger i alt ca. 750 personer pr. 1. juli 2006. Ca. 120 er statsautoriserede revisorer, ca. 50 er registrerede revisorer, ca. 60 har en akademisk uddannelse, og ca. 350 har mellemlange uddannelser. Ca. 30 medarbejdere arbejder med kommunal revision.

Ernst & Young har en særlig gruppe af medarbejdere, der beskæftiger sig med revision og rådgivning på det kommunale område, og virksomheden har desuden etableret en intern gruppe, som behandler de faglige problemstillinger på et overordnet niveau, planlægger uddannelse og sikrer udnyttelse af udvikling og ny viden. Virksomheden har etableret en IT-baseret videnbase på området. Virksomheden afholder årligt en workshop af 2 dages varighed for alle medarbejdere, der beskæftiger sig med området, og det er målsætningen, at medarbejderne derudover bruger 5 dage om året på uddannelses- og videreuddannelsesaktiviteter, herunder på eksterne kurser.

Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962 har revideret kommuner siden 1962. Firmaet beskæftiger sig og har altid udelukkende beskæftiget sig med revision og rådgivning inden for den offentlige sektor, særligt kommuner og selvejende institutioner (ca. 30) af vidt forskellig art. Virksomheden beskæftiger i alt 11 personer. To er registrerede revisorer, som begge har deponeret deres beskikkelse, én har en akademisk uddannelse, og fire har mellemlange uddannelser. I alt fem af virksomhedens medarbejdere har en kommunal baggrund. Ni medarbejdere er beskæftiget med kommunal revision.

Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962 har indgået en samarbejdsaftale med Ernst & Young. Dette samarbejde vil pr. 1. september 2007 blive afsluttet, idet alle kommunale aktiviteter i de to virksomheder på dette tidspunkt vil være foregået i Ernst & Youngs regi. Samarbejdet har hidtil drejet sig om blandt andet fælles udvikling af værktøjer, interne faglige standarder og uddannelse af medarbejdere. For en nærmere beskrivelse se ovenfor. I Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962 efteruddannes medarbejderne desuden ca. 10 dage om året via eksterne kurser på blandt andet Forvaltningshøjskolen, COK og den kommunale højskole.

PricewaterhouseCoopers beskæftiger i alt 1327 personer pr. 1. juli 2006. 219 er statsautoriserede revisorer, 75 er registrerede revisorer, 401 har en akademisk uddannelse, 481 har mellemlange uddannelser og 225 læser enten HD eller CMA. Ca. 15 medarbejdere i PricewaterhouseCoopers arbejder med kommunal revision.

PricewaterhouseCoopers har etableret en specialafdeling bestående af ca. 10 medarbejdere til varetagelse af revisions- og rådgivningsopgaver inden for den offentlige sektor. Afdelingen har ca. 30 års erfaring med offentlig revision. Flere af medarbejderne har fået deres grunduddannelse ved beskæftigelse i amtskommuner og kommuner og i Rigsrevisionen. Alle afdelingens medarbejdere gennemgår obligatoriske og frivillige uddannelsesforløb, og afdelingens statsautoriserede revisorer deltager i kurser fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. Der afholdes desuden temadage om nye tiltag og aktiviteter inden for det offentlige område.

KPMG C. Jespersen beskæftiger i alt 1122 personer, herunder 195 statsautoriserede revisorer. Kommunale kunder serviceres af medarbejdere tilknyttet KPMG's branchegruppe for den offentlige sektor. Branchegruppen omfatter medarbejdere med særlige kompetencer og erfaring indenfor revision og rådgivning af kommuner.

Qurios beskæftiger i alt 65 personer. Otte er statsautoriserede revisorer, syv er registrerede revisorer, og 31 har en mellemlang uddannelse. Qurios har en gruppe på fem personer, som arbejder med kommunal revision. I gruppen er der to statsautoriserede revisorer, som i deres grunduddannelse har deltaget i revisionsarbejde hos kommuner og andre offentlige institutioner. Et medlem af gruppen har erfaring fra et tidligere ansættelsesforhold inden for kommunal administration. Arbejdsgruppen holder sig løbende ajour med udviklingen på de kommunale regnskabs- og revisionsområder. Endvidere deltager de i efteruddannelse via Revisor-Gruppen Danmark og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

Foreningsbaseret kvalitetskontrol

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer har siden 1994 haft foreningsbaseret kvalitetskontrol af samtlige ydelser fra statsautoriserede revisorer. I konsekvens af indførelse af lovpligtig kvalitetskontrol af revisors erklæringsydelser har foreningen besluttet - vedtægtsmæssigt - at bibeholde kvalitetskontrollen for rådgivningsydelser. Den foreningsbaserede kvalitetskontrol er således fremover obligatorisk for medlemmerne, jf. §§ 23 og 24, i FSR's nye vedtægter. Den foreningsbaserede kvalitetskontrol koordineres med den lovpligtige kvalitetskontrol i Revisortilsynets regi.

Den foreningsbaserede kvalitetskontrol skal omfatte de ydelser udført af revisionsvirksomhederne, som ikke er omfattet af den lovpligtige kontrol. Endvidere vil den foreningsbaserede kvalitetskontrol omfatte kvalitetsstyringen og udførelsen af de opgaver, som revisionsvirksomheden beskæftiger sig med ud over det, der er nævnt i revisorlovens § 1, stk. 2.

Den foreningsbaserede kvalitetskontrol er nærmere beskrevet i den af FSR udsendte revisionsstandard om kvalitetsstyring af revisionsarbejde (RS 1 og RS 220). Kvalitetskontrollen indebærer, at et medlem af FSR er forpligtet til at implementere kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer, som er udformet med henblik på at sikre, at alle revisionsopgaver udføres i overensstemmelse med gældende revisionsstandarder eller praksis. Kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer skal implementeres både for revisionsvirksomheden som helhed og for de enkelte revisionsopgaver.

FRR har haft en tilsvarende foreningsbaseret kvalitetskontrol, men har under hensyn til revisorlovens krav om lovpligtig kvalitetskontrol af de revisionsydelser, der er omfattet af revisorloven, besluttet ikke at fortsætte med et parallelt foreningsbaseret kvalitetssystem.

Bilag D

Indenrigs- og sundhedsministeren

Indenrigs- og
Sundhedsministeriet

Formand for KL
Erik Fabrin
Weidekampsgade 10
2300 København S.

København, den 18. august 2006
Styrelses j.nr.: 2005-2010-1

Kære Erik Fabrin

Udvalgsarbejdet om den kommunale revision nærmer sig sin afslutning. Udvalget har som bekendt haft til opgave at overveje, bl.a. om der i den kommunale styrelseslov bør stilles yderligere krav til den kommunale revisions sagkundskab og uafhængighed. Udvalget har i den forbindelse skullet overveje, om der skal indføres et krav om, at den kommunale revision skal foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor og i givet fald bl.a. skullet overveje behovet, at der i lovgivningen indføres overgangsbestemmelser for Kommunernes Revision.

Din forgænger har orienteret mig om, at KL's bestyrelse den 19. maj 2005 traf en principbeslutning om at etablere et aktieselskab (KR A/S), der overtager aktiviteterne i Kommunernes Revision, bortset fra pensionsforpligtelsen over for de medarbejdere i Kommunernes Revision, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ. Det følger af beslutningen, at KR A/S overtager alle medarbejdere i Kommunernes Revision bortset fra de medarbejdere, der er ansat i henhold til KL's tjenestemandregulativ og som ikke ønsker at overgå til ansættelse i KR A/S. De pågældende medarbejdere vil i stedet blive udlånt af Kommunernes Revision til KR A/S.

Baggrunden for beslutningen er, at Kommunernes Revision ikke med sin nuværende organisering opfylder samtlige revisorlovens krav til ejerforhold og uafhængighed og således ikke vil kunne varetage kommunale revisionsopgaver, hvis der på baggrund af udvalgsarbejdet indføres et krav om, at den kommunale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor. Efter beslutningen vil KL pr. 1. januar 2012 fuldt ud have afviklet sit ejerskab i KR A/S med henblik på, at aktieselskabet fra den 1. januar 2012 kan opfylde revisorlovens krav til revisionsvirksomheder. KL-bestyrelsens forudsætning om overgangsperiodens længde er baseret på et omdannelsesbudget for perioden 2005-2012 udarbejdet af Kommunernes Revision og forsynet med en revisorerklæring.

Jeg er orienteret om, at den faktiske etablering af KR A/S afventer udvalgets principbeslutning. KL har på den baggrund rejst ønske om min tilkendegivelse om, hvorvidt jeg agter at fremsætte et lovforslag til gennemførelse af udvalgets anbefalinger.

Besøgsteg 1112 | Telefon: 44 72 24 9991 | www.kl.dk
DK-1110 København K | Mail: kl@kl.dk | kl@kl.dk

Som det allerede er KL bekendt, har udvalget til brug for færdiggørelsen af udvalgsarbejdet nu truffet en principbeslutning om udvalgets væsentligste anbefalinger.

Jeg har forstået, at der i udvalget – herunder med Kommunernes Revision, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen Registrerede Revisorer, som har været inddraget i udvalgsarbejdet – er enighed om at anbefale, at der i lovgivningen fremover stilles krav om, at den kommunale revision varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, og at de gældende krav i den kommunale styrelseslov til den kommunale revisions uafhængighed og sagkundskab, herunder et krav, der forpligter kommunalbestyrelsen til at sikre, at revisor besidder det fornødne særlige kendskab til kommunale forhold, samtidig bibeholdes. Der er i udvalget endvidere enighed om at anbefale, at tilsvarende krav skal gælde for den regionale revision.

Et krav om, at den kommunale revision varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, indebærer, at revisorlovens krav til bl.a. revisionsvirksomhedens ejerforhold og revisors uafhængighed skal være opfyldt. Der er endvidere enighed i udvalget om, at kommuner og regioner skal være omfattet af revisorlovens særlige regler om revision af virksomheder af væsentlig offentlig interesse. Der er i den forbindelse enighed i udvalget om at anbefale, at et krav svarende til kravet i revisorlovens § 10, stk. 2, om intern rotation for den eller de personer, der er ansvarlige for eller underskriver revisionspåtegninger, skal gælde for den kommunale revision. Kravet vil indebære, at den eller de kommunale revisorer, der er ansvarlige for eller underskriver revisionspåtegninger, skal udskiftes for en periode af mindst to år senest syv år efter, at udpegningen fandt sted. Der er i forlængelse heraf enighed i udvalget om at anbefale, at et krav svarende til det skærpede krav til revisors konkrete uafhængighed efter revisorlovens § 11, stk. 2, nr. 8, tilsvarende skal gælde for den kommunale revision. Kravet indebærer, at en revisor ikke kan afgive revisionserklæringer efter revisorloven, hvis vedkommende eller andre personer i revisionsvirksomheden har deltaget i bogføring m.v., der danner grundlag for revisionen, eller inden for de seneste to år har deltaget i proceduren for rekruttering af medarbejdere til centrale finansielle og administrative stillinger.

Jeg har endvidere forstået, at der i udvalget – under en række nærmere bestemte forudsætninger, jf. nedenfor – er enighed om at anbefale, at et krav om, at den kommunale og regionale revision skal varetages af en statsautoriseret eller registreret revisor, først skal træde i kraft den 1. januar 2012 af hensyn til, at Kommunernes Revision får rimelige muligheder for at håndtere tjenestemandssituationen på en ordentlig og økonomisk forsvarlig måde og dermed får rimelige økonomiske muligheder for at omdanne sig til en revisionsvirksomhed, der opfylder revisorlovens krav. Udvalget har i den forbindelse forudsat, at den kommunale og regionale revision fra den 1. januar 2012 vil skulle opfylde revisorlovens krav, uanset om den kommunale henholdsvis regionale revisor er antaget før den 1. januar 2012.

I forbindelse med udvalgets anbefaling om, at kravet først skal træde i kraft den 1. januar 2012, har jeg forstået, at KL og Kommunernes Revision har tilkendegivet, at KR A/S senest fra og med regnskabsåret 2007 vil efterleve de i Danmark gældende revisionsstandarder.


Jeg har endvidere forstået, at KL og Kommunernes Revision har tilkendegivet, at KR A/S vil være indstillet på med virkning for regnskabsåret 2007 at underkaste sig en

frivillig faglig kvalitetskontrol af samme karakter som den, der gælder for statsautoriserede og registrerede revisorer. Kvalitetskontrollen foretages af en af de kvalitetskontrolanter, som er godkendt af Revisortilsynet efter de gældende regler, og resultatet af kontrollen offentliggøres senest foråret 2009.

KL og Kommunernes Revision har desuden bekræftet, at afregningsprisen mellem Kommunernes Revision og KR A/S for udlejning af tjenestemænd til KR A/S vil omfatte de fulde omkostninger for Kommunernes Revision til løbende afholdelse af løn og pensionsbidrag for de udlånte medarbejdere, og at afregningen sker til kostprisen. Det er i den forbindelse oplyst, at KR A/S vil afgive en ledelseserklæring i forbindelse med virksomhedens årsrapport om, at afregningsprisen omfatter de fulde omkostninger for Kommunernes Revision til løbende afholdelse af løn og pensionsbidrag for de udlånte medarbejdere.

KL og Kommunernes Revision har herudover bekræftet, at goodwill er indregnet i åbningsbalancen for KR A/S med angivelse af beløbets størrelse. KL og Kommunernes Revision har i den forbindelse tilføjet, at regnskaberne for KR A/S vil blive udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabslovens regler for aktieselskaber, herunder de gældende regler om offentliggørelse.

Jeg kan på den baggrund tilkendegive, at jeg – når udvalgsarbejdet er afsluttet – vil være indstillet på at fremsætte et forslag til ændring af lovgivningen, som gennemfører de nævnte anbefalinger med en udskudt ikrafttræden, således at kravene træder i kraft den 1. januar 2012.

Med venlig hilsen

Lars Løkke Rasmussen

Bilag E



Kommunernes Revision

PM - 8. februar 2006

Følsomhedsanalyse primo 2011 / ultimo 2011

Der er i omdannelsesbudgettet for KR forudsat en udsat ikrafttrædelse af revisorlovens ejerbestemmelser for kommunal revision, frem til udgangen af 2011.

ISM har bedt om en "følsomhedsanalyse", som sammenholder situationen under ovenstående forudsætning med en et år kortere overgangsperiode (til primo 2011).

	Omdannelsesbudgettets forudsætninger, ultimo 2011	Konsekvensberegnet, primo 2011	Forskel
Antal tjenestemænd	1) 14	19 2) + 10 *)	5 + 10
Forsikringsmæssigt uafdækket pensionsforpligtelse til tjenestemænd i Gl. KR (mill. kr.)	3) 146	152	6
Gl. KR's egenkapital (mill. kr.)	19	15	÷ 4
Eventualforpligtelse (risiko for rådighedsløn, mill. kr.) i Gl. KR	4) ca. 20	ca. 45	ca. 25
"Reel egenkapital" i Gl. KR (mill. kr.)	5) ~0	~ ÷ 30	~ ÷ 30

1. Der er kun tjenestemænd i Gl. KR.

Tallene er beregnet af Sampension, baseret på en almindelig aldersmæssig udvikling af gruppen, med det sædvanlige afgangsmønster.

Antallet er ultimo 2011 beregnet til 14 og ultimo 2012 til 11. Ultimo 2010/primo2011 er det beregnede antal 19.

2. En kortere overgangsperiode end forudsat kan forventes at have den primære negative effekt, at det bliver væsentligt dyrere/sværere at aftale overgang / afgang med tjenestemændene,



således at det tilbageblevne antal primo 2011 ikke blot vil være en håndfuld større end året senere (som demografien tilsiger), men vil blive væsentligt større, fordi de enkelte tjenestemænd vil prioritere muligheden for at hæve rådighedsløn fra primo 2011.

Det er svært at anslå, om dette større antal vil være 10 eller 20. Der er i ovenstående opstilling regnet med 10.

3. Den forsikringsmæssigt uafdækkede pensionsforpligtelse omfatter både aktive tjenestemænd, pensionister og tidligere tjenestemænd.

Beløbet udtrykker forskellen mellem den af Sampension samlede beregnede pensionsforpligtelse fratrukket den i Sampension forsikringsmæssigt afdækkede del.

Pensionsforpligtelsen bliver i GI KR, uanset om få eller mange tjenestemænd vælger at overgå til ansættelse på funktionærsvilkår i Kommunernes Revision A/S.

Tallet 152 mill. kr. er det efterlyste tal for forsikringsmæssig uafdækket pensionsforpligtelse primo 2011 (med 19 plus 10 tjenestemænd i GI KR).

Der sker ikke i sig selv væsentlige udsving i den uafdækkede pensionsforpligtelse ved, at der overgår få eller mange tjenestemænd til ansættelse som funktionærer i Kommunernes Revision A/S, og der sker ikke væsentlige forskydninger uanset pensioneringstidspunkt.

Men det er forudsat, at GI KR fortsætter KR's hidtidige praksis med at udbetale den samlede løbende pension til tjenestemandspensionister over hvert års drift, selvom der kun er delvis kompensation herfor fra Sampension - d.v.s. der sker en gradvis afhøvling af mankoen mellem den fremtidige samlede pensionsforpligtelse og den forsikringsmæssigt afdækkede del.

4. Det er eventualforpligtelsen (risikoen for udløsning af rådighedsløn), der ændrer sig dramatisk afhængigt af, om der er få eller mange tjenestemænd på det tidspunkt, hvor en sådan ret til rådighedsløn måtte udløses.

Eventualforpligtelsen er et mål for den risiko, der knytter sig til fortsat at have et antal tjenestemænd i GI KR, som teoretisk set kan komme i en situation, hvor de måtte have krav på tre års rådighedsløn. Regnestykket har således 2 faktorer, antallet af tjenestemænd og tre års rådighedsløn m.m.

Eventualforpligtelsen vil gennemsnitligt for 1 tjenestemand kunne udgøre mellem 1,5 og 2 mill. kr.

Hvis der er 19 (demografisk beregning) primo 2011, og der udløses en sådan ret til rådighedsløn på det tidspunkt, vil det koste ca. 30 mill. kr.

Hvis der er yderligere 10 tjenestemænd, fordi disse taktisk set vælger at forblive tjenestemænd på grund af den korte overgangsperiode, kan det koste yderligere 15 mill. kr.

5. Eventualforpligtelsen figurerer ikke i regnskabsbalancen, men hvis der udløses en ret til rådighedsløn, vil dette reducere likviditeten og egenkapitalen tilsvarende i GI. KR.

Bilag F Analyse af forventede udbud for kommuner og regioner i de kommende år

Af de 98 kommuner, der vil eksistere fra den 1. januar 2007, har én kommune (København) egen revision.

25 af kommunerne vil efter Kommunernes Revisions vurderinger ikke nødvendigvis skulle udbyde revisionsopgaven, idet kommunerne har et indbyggertal under 30.000 og således ikke nødvendigvis overskrider tærskelværdien i EU-udbudsreglerne. Kommunernes Revision har dog skønnet, at 10 af de 25 kommuner alligevel vil foretage udbud af revisionsopgaven. Der skønnes således at være i alt 82 kommuner, der vil skulle udbyde revisionsopgaven.

Af de 82 kommuner har Kommunernes Revision oplyst følgende vedrørende 9 af kommunerne:

1 kommune er i udbud for perioden 2007-2010, forventet med option for 1 år.

1 kommune har kontrakt til og med 2006 med mulighed for forlængelse til og med 2008.

3 kommuner har kontrakt til og med 2009 med mulighed for forlængelse i 1 år.

4 kommuner har kontrakt til og med 2008 med mulighed for forlængelse i 1 år.

Kommunernes Revision har endvidere oplyst, at de resterende 73 kommuner forventes at udbyde revisionsopgaven i 2006 (med virkning fra regnskabsåret 2007), og at udbudene skønnes at fordele sig således, at 10 % udbydes for 4 år, 70 % udbydes for 4 år med option for 1 år og 20 % udbydes for 4 år med option for 2 år.

På basis af Kommunernes Revisions oplysninger og skøn, kan der således opstilles følgende forventning til kommende udbud af revisionsopgaven:

Udbudsår	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Virkning fra 1. januar året efter	(2007)	(2008)	(2009)	(2010)	(2011)	(2012)	(2013)
Kommuner	73		1	4	11	52	14
Regioner	5					5	

