

Udskriftsdato: onsdag den 10. juni 2026

2012/1 LSF 26 (Gældende)

**Forslag til Lov om ændring af årsregnskabsloven og revisorloven  
(Forenkling af revisionspligten og styrket offentligt tilsyn med revisorer  
m.v.)**

---

Ministerium: Erhvervs- og Vækstministeriet

Journalnummer: Erhvervs- og Vækstmin.,  
Erhvervsstyrelsen

## Forslag

til

### Lov om ændring af årsregnskabsloven og revisorloven

(Forenkling af revisionspligten og styrket offentligt tilsyn med revisorer m.v.)

#### § 1

I årsregnskabsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 323 af 11. april 2011, som ændret ved § 1 i lov nr. 516 af 12. juni 2009, § 1 i lov nr. 341 af 27. april 2011, § 2 i lov nr. 477 af 30. maj 2012 og § 11 i lov nr. 546 af 18. juni 2012, foretages følgende ændringer:

1. § 10 a affattes således:

»§ 10 a. Hvis årsregnskabet er revideret, skal det i tilknytning til ledelsespåtegningen, jf. § 9, oplyses, hvis generalforsamlingen eller det tilsvarende godkendelsesorgan i en virksomhed, der opfylder betingelserne i § 135, stk. 1, 3. pkt., har truffet beslutning om, at årsregnskabet for det kommende regnskabsår ikke skal revideres.«

2. § 135, stk. 1-3, affattes således:

»En virksomhed, der har pligt til at udarbejde årsrapport efter reglerne for regnskabsklasse B, C eller D, skal lade sit årsregnskab og et eventuelt koncernregnskab revidere af en eller flere revisorer, jf. dog 3. pkt. En virksomhed, der er omfattet af regnskabsklasse B, kan vælge at lade revisionen efter 1. pkt. udføre efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, jf. dog stk. 2 og 3. En virksomhed, der er omfattet af regnskabsklasse B, kan undlade at lade årsregnskabet revidere, hvis virksomheden i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelser, jf. dog stk. 2 og 3:

- 1) En balancesum på 4 mio. kr.,
- 2) en nettoomsætning på 8 mio. kr. og
- 3) et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 12.

*Stk. 2.* Bestemmelsen i stk. 1, 2. pkt., og undtagelsen i stk. 1, 3. pkt., gælder ikke for erhvervsdrivende fonde, jf. § 3, stk. 1, nr. 3

*Stk. 3.* Bestemmelsen i stk. 1, 2. pkt., og undtagelsen i stk. 1, 3. pkt., gælder ikke for virksomheder, der besidder kapitalandele i andre virksomheder, og som udøver betydelig indflydelse over en eller flere af disse virksomheders driftsmæssige eller finansielle ledelse, hvis virksomheden og de virksomheder, den besidder kapitalandele i og udøver betydelig indflydelse over, i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet tilsammen overskrider to af størrelserne i henholdsvis § 7, stk. 2, nr. 1, og stk. 1, 3. pkt. Beregningsreglerne i § 110 finder tilsvarende anvendelse på beregningen efter 1. pkt.«

3. § 135, stk. 7, affattes således:

»Stk. 7. Hvis Erhvervsstyrelsen ved en undersøgelse af årsrapporten i henhold til § 159 konstaterer væsentlige fejl eller mangler i forhold til selskabslovgivningen eller regnskabslovgivningen, kan styrelsen beslutte, at undtagelsen i stk. 1, 3. pkt. ikke kan anvendes af virksomheden i indeværende og de 2 følgende regnskabsår. Styrelsen kan dog altid beslutte, at undtagelsen ikke kan anvendes, hvis der er ydet lån, som er omfattet af selskabslovgivningens forbud om lån til virksomhedsdeltagere og ledelse, og der er tale om lån af ikke ubetydelig størrelse eller gentagne overtrædelser af forbuddet i selskabslovgivningen. Styrelsen kan samtidig beslutte, at virksomheden ikke kan anvende bestemmelsen i stk. 1, 2. pkt.

Erhvervsstyrelsen kan i særlige tilfælde beslutte at forlænge perioden, hvor virksomhedens årsregnskaber skal revideres, med yderligere 1 regnskabsår.«

4. I § 135 a, stk. 1, 2. pkt., ændres »§ 135, stk. 1, 2. pkt.« til: »§ 135, stk. 1, 3. pkt.«.

## § 2

I revisorloven, jf. lov nr. 468 af 17. juni 2008, som ændret ved § 6 i lov nr. 133 af 24. februar 2009, § 3 i lov nr. 516 af 12. juni 2009 og § 24 i lov nr. 718 af 25. juni 2010, foretages følgende ændringer:

1. § 16, stk. 4, 1. pkt., affattes således:

»Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler og standarder om etik, udførelse af revisionsopgaver og revisors afgivelse af revisionspåtegninger, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, samt om udførelse af andre erklæringsopgaver med sikkerhed og revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed.«

2. I § 20, stk. 1, indsættes som 2. pkt.:

»1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis revisionen er udført efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard, jf. årsregnskabslovens § 135, stk. 1, 2. pkt.«

3. I § 21, stk. 3, nr. 4, indsættes efter » virksomheder, der er omfattet af lov om forsikringsformidling,«: » virksomheder, der er omfattet af lov om pantebrevsselskaber,«

4. I § 35, stk. 4, 3. pkt., indsættes efter »kvalitetskontrollant«: », jf. dog stk. 5«.

5. I § 35 indsættes efter stk. 4 som nyt stykke:

»Stk. 5. Revisortilsynet udfører kvalitetskontrollen i revisionsvirksomheder, der udfører opgaver efter § 1, stk. 2, i virksomheder omfattet af § 21, stk. 3. Kvalitetskontrollen udføres af kvalitetskontrollanter, der er ansat i Erhvervsstyrelsen. Kvalitetskontrollanterne skal have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring inden for revision og regnskabsaflæggelse og have fornødent kendskab til kvalitetskontrol. Kvalitetskontrollen skal udføres i henhold til regler fastsat i medfør af § 34, stk. 3. § 34, stk. 5, og regler fastsat i medfør heraf finder tilsvarende anvendelse.«

Stk. 5-7 bliver herefter stk. 6-8.

6. I § 50, stk. 1, indsættes som 2. pkt.:

»Gebyret for kvalitetskontrol fastsættes særskilt for henholdsvis revisorer, der er tilknyttet revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder omfattet af § 21, stk. 3, og revisorer, der er tilknyttet andre revisionsvirksomheder.«

## § 3

Erhvervs- og vækstministeren evaluerer årsregnskabslovens § 135, stk. 3, 3 år efter lovens ikrafttræden.

## § 4

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2013.

## § 5

Stk. 1. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

Stk. 2. Loven kan ved kongelig anordning helt eller delvist sættes i kraft for Grønland med de ændringer, som de grønlandske forhold tilsiger.

# Bemærkninger til lovforslaget

## Almindelige bemærkninger

1. *Indledning*
  - 1.1. *Formål og baggrund for ændring af årsregnskabsloven*
  - 1.2. *Formål og baggrund for ændring af revisorloven*
2. *Lovforslagets indhold*
  - 2.1. *Ændring af årsregnskabsloven*
    - 2.1.1. *Forenkling af revisionspligten*
      - 2.1.1.1. *Gældende ret*
      - 2.1.1.2. *Lovforslagets indhold*
      - 2.1.1.3. *Evaluering af forenklingen*
    - 2.1.2. *Forenkling af oplysningsforpligtelsen ved fravalg af revision*
      - 2.1.2.1. *Gældende ret*
      - 2.1.2.2. *Lovforslagets indhold*
    - 2.1.3. *Opstramning af bestemmelserne, der begrænser adgangen til at fravælge revision*
      - 2.1.3.1. *Gældende ret*
      - 2.1.3.2. *Lovforslagets indhold*
  - 2.2. *Ændring af revisorloven*
    - 2.2.1. *Særlig erklæringsstandard for små virksomheder*
      - 2.2.1.1. *Gældende ret*
      - 2.2.1.2. *Lovforslagets indhold*
    - 2.2.2. *Styrkelse af det offentlige tilsyn med revisorer*
      - 2.2.2.1. *Gældende ret*
      - 2.2.2.2. *Lovforslagets indhold*
    - 2.2.3. *Ændring af definitionen af virksomheder af offentlig interesse*
      - 2.2.3.1. *Gældende ret*
      - 2.2.3.2. *Lovforslagets indhold*
    - 2.2.4. *Finansiering af den offentlige kvalitetskontrol*
      - 2.2.4.1. *Gældende ret*
      - 2.2.4.2. *Lovforslagets indhold*
3. *Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige*
4. *Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet*
5. *Administrative konsekvenser for borgerne*
6. *Miljømæssige konsekvenser*
7. *Forholdet til EU-retten*
8. *Hørte myndigheder og organisationer*
9. *Sammenfattende skema*

## 1. Indledning

### 1.1 Formål og baggrund for ændring af årsregnskabsloven

Som det fremgår af regeringsgrundlaget »Et Danmark, der står sammen« fra oktober 2011, er det en hovedprioritet for regeringen at skabe vækst og nye arbejdspladser. Det forudsætter, at der er gode rammebetingelser for danske virksomheder. Regeringen lancerede derfor i marts 2012 en målrettet indsats

for bedre erhvervsregulering, der skal give virksomhederne enklere regler og gøre det lettere for virksomhederne at leve op til kravene fra det offentlige.

Det er regeringens mål med indsatsen, at de administrative byrder for virksomhederne i 2015 er lavere end i dag, og at der sættes ind, hvor det gavner virksomhederne mest.

Indsatsen bygger på fire indsatsområder, hvoraf det ene er en »Kick start« med en række konkrete initiativer, herunder indførelse af en erklæringsstandard, som er særligt tilpasset behovene for revision i mindre virksomheder.

De gældende revisionsstandarder er især udarbejdet med henblik på revision af store og komplekse virksomheder og er derfor ikke særligt velegnede til revision af små virksomheder.

Regeringen ønsker derfor at forenkle revisionspligten for små virksomheder, så de kan vælge at lade revisionen udføre efter en erklæringsstandard, der i højere grad er tilpasset virksomhedens og dens regnskabsbrugeres behov. Erklæringsstandard vil sikre, at de forhold, som er relevante for regnskabet i små virksomheder, bliver kontrolleret, men at man undgår revisionsbehandlinger, som er unødvendige i denne type virksomheder. Erklæringsstandard vil være baseret på et udkast til en erklæringsstandard, som er udarbejdet af FSR – danske revisorer, og det forventes, at en revision efter erklæringsstandard vil reducere den administrative byrde ved revision med ca. 25 pct.

Forslaget vurderes at medføre en lettelse for erhvervslivet på ca. 236 mio. kr. på samfundsniveau. Det må imidlertid forventes, at nogle virksomheder fortsat kan blive mødt med et krav om en revision efter revisionsstandarderne, ikke mindst blandt virksomhederne i den øvre grænse af de omfattede virksomheder. Det skyldes bl.a., at der er sket en opstramning af procedurerne i forbindelse med bankernes kreditgivning i forbindelse med den finansielle krise. Det må imidlertid bero på den enkelte virksomheds forhold og en forhandling mellem virksomheden og banken, om banken stiller krav om et revideret årsregnskab.

Det er dog regeringens forventning, at erklæringsstandard vil være et reelt alternativ for de fleste af de omfattede virksomheder.

Samtidig foreslås det, at helt små holdingvirksomheder kan fravælge revision, så de bliver ligestillet med andre helt små virksomheder. Den gældende revisionspligt af holdingvirksomheder betyder reelt, at det er nødvendigt helt eller delvist at udføre revision af dattervirksomhederne, hvorved disse ikke får gavn af lettelsen ved fravalg af revision. Dette forslag vurderes at medføre en lettelse for erhvervslivet på 172 mio. kr. på samfundsniveau.

Der foreslås endvidere en forenkling af de formelle oplysningskrav, som de små virksomheder skal afgive i årsregnskabet i forbindelse med fravalg af revision. Forenklingen anses ikke at berøre regnskabsbrugernes adgang til information om, hvorvidt en virksomheds årsregnskab er revideret eller ej.

Forslaget om en erklæringsstandard, om holdningsvirksomheders mulighed for fravalg af revision og om forenkling af oplysningspligten ved fravalg af revision vil medvirke til at opnå regeringens målsætning om, at de administrative byrder samlet set skal være lettet i 2015. Samtidig vil forslaget sikre, at der stadig er en revisor til at sikre, at de grundlæggende regnskabsmæssige forhold er i orden i små virksomheder, som ikke kan fravælge lovpligtig revision.

## *1.2 Formål og baggrund for ændring af revisorloven*

Danske virksomheder, ikke mindst store virksomheder, arbejder globalt og har stor samhandel med udenlandske forretningspartnere, ligesom virksomhedernes finansierings- og kapitalbehov også foregår på de internationale kapitalmarkeder. Det kan være ved børsnotering i udlandet eller ved kreditaftaler med udenlandske finansielle institutioner.

Det er derfor vigtigt for disse virksomheder, at der er stor tillid til virksomhedernes årsrapporter. En betryggende revision er med til at sikre en høj kvalitet af årsrapporter og til at underbygge tilliden til

regnskaberne. Det er derfor af afgørende betydning for danske virksomheder, at der ikke kan stilles spørgsmål til kvaliteten og tilliden til årsrapporterne, herunder ikke mindst revisionen heraf.

Hvis der ikke er tillid til revisionen og dermed til årsrapporterne, risikerer de danske virksomheder ikke at kunne opnå samarbejdsaftaler og kreditaftaler på konkurrencedygtige vilkår, hvilket kan føre til en forringelse af konkurrenceevnen.

I Danmark udføres den offentlige kvalitetskontrol af revisorernes arbejde af praktiserende revisorer. Det gælder uanset, om kvalitetskontrollen vedrører en revisionsvirksomhed, der reviderer børsnoterede og finansielle virksomheder, eller af en revisionsvirksomhed, der kun reviderer mindre virksomheder.

På internationalt og EU-plan er kravene til kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, herunder børsnoterede og finansielle virksomheder, i de senere år blevet skærpet, blandt andet på grund af finanskrisen. Især er kravene til kontrollens uafhængighed af branchen blevet forstærket. EU-Kommissionen har i 2008 vedtaget en henstilling om ekstern kvalitetssikring af revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden. Henstillingens formål er at styrke troværdigheden af offentliggjorte finansielle oplysninger og sikre en bedre beskyttelse af aktionærer, investorer, kreditorer og andre berørte parter. Ifølge henstillingen bør praktiserende revisorer ikke fungere som kvalitetskontrollanter i revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse. I de fleste andre lande tillades det således heller ikke, at der bruges praktiserende revisorer som kvalitetskontrollanter. Den amerikanske tilsynsmyndighed PCAOB har for eksempel klart tilkendegivet, at det af uafhængighedsmæssige grunde ikke anerkender anvendelse af praktiserende revisorer i forbindelse med kvalitetskontrollen.

Fra international side kan der således ikke i fremtiden påregnes, at der er tillid til et kvalitetssikringssystem som det nuværende danske, hvor praktiserende revisorer udfører kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse.

Den internationale udvikling går endvidere i retning af, at revisortilsynene i stadig stigende omfang underkaster udenlandske revisionsvirksomheder tilsyn, hvis revisionsvirksomhederne reviderer virksomheder, der er børsnoteret i det pågældende land. Danske revisionsvirksomheder, der reviderer danske virksomheder, der f.eks. er børsnoteret i USA, er således underkastet tilsyn både af det amerikanske tilsyn (PCAOB) og det danske tilsyn. Revisortilsynene vil ofte kunne samarbejde og basere sit tilsyn på det hjemlandstilsyn, der udføres med revisionsvirksomheden. Det forudsætter imidlertid, at der er tillid til systemet. I modsat fald vil revisionsvirksomheden blive kontrolleret af begge tilsyn, og dermed betale for kvalitetskontrol to gange. En sådan ekstraomkostning for revisionsvirksomheden vil betyde højere revisionsomkostninger for de danske virksomheder.

Det er derfor nødvendigt, at det danske system for lovpligtig kvalitetskontrol ændres, så det følger de internationale normer og standarder for kvalitetskontrol. Det foreslås derfor, at den offentlige kvalitetskontrol med revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, ændres, så kvalitetskontrollen i disse revisionsvirksomheder fremover bliver udført af kvalitetskontrollanter, som er fuldtidsansatte i det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder.

Omkostningerne til kvalitetskontrollen vil som hidtil skulle afholdes af revisionsvirksomhederne selv.

Der vil endvidere ske en forenkling af reglerne ved, at definitionen af virksomheder af offentlig interesse ændres, så pantebrevsselskaber i lighed med forsikringsformidlingsvirksomheder og investeringsrådgivere holdes ude af definitionen. Det har således ikke oprindeligt været hensigten, at pantebrevsselskaber skulle have været omfattet af definitionen og de deraf følgende skærpede krav til revisors uafhængighed.

## 2. Lovforslagets indhold

### 2.1. Ændring af årsregnskabsloven

#### 2.1.1. Forenkling af revisionspligten

##### 2.1.1.1. Gældende ret

Årsregnskabsloven er opbygget efter den såkaldte byggeklodsmode, hvorefter den enkelte virksomhed ved udarbejdelsen af sin årsrapport (årsregnskab m.v.) er forpligtet til at følge et regelsæt, der primært afhænger af virksomhedens størrelse. Princippet i modellen er, at små virksomheder skal følge relativt få og generelle krav, mens større virksomheder skal følge flere og mere detaljerede krav. Modellen består af 4 byggeklodser - »regnskabsklasser« - som kaldes regnskabsklasse A, B, C og D.

Regnskabsklasse A gælder for enkeltmandsvirksomheder m.v., som ikke er forpligtet til at aflægge årsrapport, men som frivilligt vælger at aflægge en sådan. Regnskabsklasse B gælder for små aktie- og anpartsselskaber m.v., som udgør størstedelen af alle de virksomheder, som har pligt til at aflægge årsrapport efter årsregnskabsloven. De mere detaljerede regler i regnskabsklasse C gælder for mellemstore og store aktie- og anpartsselskaber m.v., som har pligt til at aflægge årsrapport efter årsregnskabsloven. Børsnoterede virksomheder og statslige aktieselskaber er altid omfattet af de omfattende regler i regnskabsklasse D, uanset deres størrelse.

Alle virksomheder i regnskabsklasse B, C og D har pligt til at udarbejde en årsrapport efter årsregnskabsloven, uanset om virksomheden har fravalgt revision. Årsrapporten skal påtegnes af virksomhedens ledelse, som derved indestår for, at årsrapporten opfylder lovgivningens krav. Årsrapporten skal indsendes til Erhvervsstyrelsen, hvor den offentliggøres.

Den internationale udvikling har siden vedtagelsen af årsregnskabsloven i 2001 bevæget sig hen mod større forskelle i kravene til små og store virksomheder, idet kravene til store virksomheder er blevet skærpet betydeligt. Samtidig har udviklingen i de senere år også haft fokus på at lette de administrative byrder for små og mindre virksomheder.

Efter de gældende regler skal virksomheder i regnskabsklasse B, C eller D lade årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor. Virksomheder i regnskabsklasse B kan undlade at lade årsregnskabet revidere, hvis virksomheden ikke på balancetidspunktet i to på hinanden følgende regnskabsår overstiger 2 af følgende størrelsesgrænser:

- 1) En balancesum på 4 mio. kr.,
- 2) en nettoomsætning på 8 mio. kr. og
- 3) et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 12.

Reglerne om fravalg af revision gælder ikke for erhvervsdrivende fonde samt for virksomheder, der besidder kapitalandele i andre virksomheder, og som udøver betydelig indflydelse over en eller flere af disse virksomheders driftsmæssige eller finansielle ledelse.

En virksomhed formodes at udøve betydelig indflydelse, hvis virksomheden og dens dattervirksomheder tilsammen besidder 20 pct. eller mere af stemmerettighederne.

Virksomheder, hvor virksomheden eller dens eneejer har accepteret et bødeforlæg eller er blevet dømt for overtrædelse af selskabs-, regnskabs- eller skattelovgivningen, kan i en periode ikke fravælge revision, ligesom Erhvervsstyrelsen kan pålægge en virksomhed at blive revideret, hvis der i forbindelse med en undersøgelse af årsrapporten konstateres væsentlige fejl eller mangler i forhold til selskabs- eller regnskabslovgivningen.

Overtrædelser af regnskabsreglerne er ikke kun reguleret i årsregnskabsloven. Der kan efter omstændighederne være en række bestemmelser i straffeloven, der kan finde anvendelse f.eks. bestemmelser om skyldnersvig eller bedrageri. Det bemærkes i øvrigt, at straffelovens bestemmelser om afgivelse af

urigtige oplysninger ligeledes vil være relevante i de tilfælde, hvor der i årsregnskabsloven stilles krav om en erklæring fra ledelsen.

#### *2.1.1.2. Lovforslagets indhold*

Med lovforslaget ændres årsregnskabsloven, så små virksomheder i regnskabsklasse B, der er omfattet af lovpligtig revision, kan vælge at lade revisionen udføre efter en erklæringsstandard, der er særligt tilpasset disse virksomheders størrelse og kompleksitet.

En revision skal i dag udføres efter 37 internationale revisionsstandarder, som FSR – danske revisorer har oversat til dansk. Revisionsstandarderne tager imidlertid særligt sigte på revision af store virksomheder og er derfor ikke særligt velegnede til revision af små virksomheder. Virksomhederne bliver dermed i dag udsat for unødigt fordyrende krav til revisionen af deres årsregnskaber.

Der er derfor behov for alternative muligheder for revision af årsregnskaber for små virksomheder, der i højere grad er tilpasset forholdene i disse virksomheder samtidig med, at behovene hos virksomheder og deres regnskabsbrugere imødekommes.

FSR – danske revisorer har udarbejdet et udkast til en dansk erklæringsstandard, der er tilpasset forholdene i små virksomheder. Ved udførelse af revisorhandlinger efter FSR – danske revisorerers udkast til en erklæringsstandard opnår revisor tilstrækkeligt og egnet bevis til at kunne afgive en positiv konklusion om årsregnskabet med et betydeligt mindre ressourceforbrug end ved en revision efter de gældende revisionsstandarder. En revision af årsregnskabet efter standarden vil derfor give offentligheden en høj sikkerhed for, at virksomhedernes årsregnskaber er retvisende. Dog ikke så høj som ved revision efter revisionsstandarderne.

Det er afgørende for regeringen, at erklæringsstandardens skal være et reelt alternativ til revision. Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard vil derfor være baseret på FSR – danske revisorerers udkast. Der foreslås en ændring af revisorloven, der skaber hjemmel til, at Erhvervsstyrelsen kan udstede erklæringsstandardens. Se nærmere afsnit 2.2.1.

Virksomheder, der har mulighed for at lade årsregnskabet revidere efter standarden, kan vælge at lade årsregnskabet revidere efter revisionsstandarderne.

Beslutning om at lade årsregnskabet revidere efter erklæringsstandardens eller lade årsregnskabet revidere træffes med fremadrettet virkning på den ordinære generalforsamling eller det tilsvarende møde, hvor årsrapporten godkendes. En revisor, der er valgt til at revidere årsregnskabet efter erklæringsstandardens skal som hidtil være anmeldt til og registreret i Erhvervsstyrelsen.

Det foreslås ikke med forslaget, at erhvervsdrivende fonde kan vælge at lade revisionen udføre efter erklæringsstandardens. Regeringen har nedsat et fondsudvalg, som bl.a. skal belyse og vurdere reglerne om gennemsigtighed, uafhængighed, ledelse, samfundsansvar og offentligt tilsyn med erhvervsdrivende fonde, herunder revisors rolle. For ikke at risikere at foregribe fondsudvalgets arbejde fastholdes de gældende regler om revision for de erhvervsdrivende fonde.

Det foreslås ligeledes, at virksomheder, der besidder kapitalandele i andre virksomheder, og som udøver betydelig indflydelse over en eller flere af disse virksomheders driftsmæssige eller finansielle ledelse, skal kunne vælge at lade revisionen udføre efter erklæringsstandardens, da det vurderes, at en revision efter erklæringsstandardens giver tilstrækkelig sikkerhed.

Indførelse af en særlig erklæringsstandard vil skabe grundlag for, at virksomhederne kan vokse og skabe arbejdspladser ved at lette de små virksomheder for en betydelig administrativ byrde. Samtidig sikrer forslaget, at der fortsat er en revisor inde over virksomhedernes regnskaber.

Samtidig foreslås det, at helt små holdingvirksomheder får adgang til helt at fravælge revision, hvis holdingvirksomheder og de virksomheder, de udøver betydelig indflydelse over, tilsammen ikke overskrider størrelsesgrænserne. Mange små virksomheder har i dag en holdingvirksomhed for at lette et

efterfølgende generationsskifte. Det gælder også de små virksomheder, som kan fravælge revision. Det gældende krav om revision af holdingvirksomheder betyder derfor, at disse små virksomheder reelt ikke får mulighed for at vælge fritagelsen, da revision af holdingvirksomheden kræver hel eller delvis revision af dattervirksomheden. Dermed opnår de små virksomheder og iværksættere ikke de lavere omkostninger, som var tilsigtet med bestemmelsen. Lettelsen skal ses i sammenhæng med, at det foreslås at opstramme bestemmelsen, der begrænser virksomhedernes adgang til at fravælge revision, jf. afsnit 2.1.3.2. For at hindre, at bestemmelsen får utilsigtede konsekvenser, indsættes samtidig en evalueringsbestemmelse i loven. Det betyder, at erhvervs- og vækstministeren 3 år efter lovens ikrafttræden skal evaluere bestemmelsen, herunder tage stilling til om der er behov for ændringer.

Virksomheder kan på den førstkommande ordinære generalforsamling, der afholdes efter den 1. januar 2013 træffe beslutning om, at det kommende årsregnskab skal revideres efter den særlige erklæringsstandard, selvom regnskabsperioden for det kommende årsregnskab er startet før den 1. januar 2013.

Det vil som hidtil være sådan, at alle mellemstore og store virksomheder i regnskabsklasserne C og D altid skal lade årsregnskaberne revidere efter revisionsstandarderne.

### *2.1.1.3. Evaluering af forenklingen*

Erhvervsstyrelsen har siden 2006 foretaget årlige evalueringer af erfaringerne med lempelsen af revisionspligten.

Med det nuværende forslag, der medfører yderligere forenkling af revisionspligten, giver det anledning til, at Erhvervsstyrelsen supplerer evalueringsarbejdet med erfaringer med anvendelse af erklæringsstandard og holdningsvirksomheders fravalg af revision.

Evalueringen vil som hidtil ske under inddragelse af de væsentligste interessenter, herunder medlemmerne af Regnskabsrådet, Revisorkommissionen, FSR – danske revisorer, erhvervsorganisationer, Statsadvokaten for særlig Økonomisk Kriminalitet og skattemyndighederne.

### *2.1.2. Forenkling af oplysningsforpligtelsen ved fravalg af revision*

#### *2.1.2.1. Gældende ret*

Efter de gældende regler skal virksomheder, der fravælger lovpligtig revision, oplyse i ledelsespåtegningen i regnskabet, at der er truffet beslutning om, at årsregnskabet for det kommende år ikke skal revideres. Oplysningen skal gives både i det år, hvor revision fravælges, men også i alle efterfølgende år.

#### *2.1.2.2. Lovforslagets indhold*

Det foreslås, at oplysningen fremover kun skal gives i regnskabet i det år, hvor der træffes beslutning om at fravælge revision af årsregnskaberne for de kommende år.

Det vil fortsat være sådan, at det skal fremgå af virksomhedens vedtægter, at revision er fravalgt, ligesom det skal anmeldes til og registreres i Erhvervsstyrelsen, at revisor er fratrukket. Derudover vil det med forslaget være sådan, at hvis seneste årsregnskab er revideret, skal det være oplyst, hvis revision er fravalgt fremadrettet. Hvis seneste årsregnskab ikke er revideret, vil regnskabsbruger heller ikke have en forventning om, at det kommende årsregnskab bliver revideret.

Forslaget har alene betydning for de små virksomheder i regnskabsklasse B, der i henhold til loven fravælger lovpligtig revision. Se afsnit 2.1.1.1. ovenfor.

Forslaget ændrer ikke på de gældende betingelser for at kunne fravælge revision.

### *2.1.3. Opstramning af bestemmelserne, der begrænser adgangen til at fravælge revision*

#### *2.1.3.1. Gældende ret*

Efter de gældende regler kan Erhvervsstyrelsen beslutte, at en virksomhed ikke kan fravælge revision af årsregnskabet for de følgende 2 regnskabsår, hvis styrelsen i forbindelse med en undersøgelse af årsrapporten konstaterer væsentlige fejl eller mangler i forhold til selskabslovgivningen eller regnskabslovgivningen.

Reaktionen på en undersøgelse af en virksomheds årsrapport kan være, at Erhvervsstyrelsen yder vejledning til virksomheden eller påtaler overtrædelser. En årsrapport kan imidlertid være så fejlbehæftet, at den ikke giver et retvisende billede, og i sådanne situationer kan styrelsen anmode virksomheden om at indsende en ny årsrapport, der opfylder kravene i årsregnskabsloven.

Der er ikke efter de gældende bestemmelser hjemmel til, at Erhvervsstyrelsen ved anmodning om en ny årsrapport kan kræve, at årsregnskabet skal være revideret. Styrelsen kan alene beslutte, at de kommende årsregnskaber skal være revideret.

#### *2.1.3.2. Lovforslagets indhold*

Der foreslås en opstramning af bestemmelsen, så Erhvervsstyrelsen får adgang til at pålægge en virksomhed revision allerede i indeværende regnskabsår, dvs. revision af den årsrapport, der har været genstand for regnskabskontrollen.

Erhvervsstyrelsen har i flere tilfælde konstateret, at indsendte omgjorte årsrapporter for virksomheder, der i forbindelse med en regnskabskontrol er blevet pålagt at indsende en ny årsrapport, fortsat er behæftet med fejl. Ofte fordi f.eks. virksomhedens ejer uden at besidde de nødvendige kompetencer selv har forsøgt at berigtige årsrapporten uden assistance fra en revisor eller anden regnskabskyndig person.

Ændringen får betydning, når en årsrapport er så fejlbehæftet, at den ikke giver et retvisende billede, og Erhvervsstyrelsen derfor anmoder om indsendelse af en ny årsrapport, der opfylder kravene i årsregnskabsloven. Styrelsen kan efter den foreslåede bestemmelse nu pålægge virksomheden, at den omgjorte årsrapport skal være revideret af en statsautoriseret eller registreret revisor. Forslaget sikrer en højere kvalitet af den omgjorte årsrapport og medvirker samtidig til hurtigere at kunne stille en retvisende årsrapport for virksomheden til rådighed for regnskabsbrugere.

En virksomhed, der pålægges revision, kan som udgangspunkt vælge at lade revisionen udføre efter erklæringsstandarden for små virksomheder, jf. forslaget § 1, nr. 2, medmindre Erhvervsstyrelsen beslutter andet.

Der har i de senere år været konstateret et stort antal ulovlige lån til ejere og ledelsesmedlemmer i danske virksomheder. Det gælder både i reviderede og ikke reviderede regnskaber. Forenkling af reglerne om revision er til gavn for virksomhederne, som kan anvende lettelserne til mere målrettet at skabe vækst og arbejdspladser. Det skal imidlertid ikke være sådan, at bestemmelserne i stedet for misbruges af ejere og ledelse til ulovligt at trække penge ud til sig selv. Det foreslås derfor samtidig at stramme reglerne for, hvornår ulovlige aktionærlån kan medføre, at Erhvervsstyrelsen pålægger en virksomhed revision.

## *2.2. Ændring af revisorloven*

### *2.2.1. Erklæringsstandard for små virksomheder*

#### *2.2.1.1. Gældende ret*

Efter revisorlovens § 16, stk. 4, har Erhvervsstyrelsen hjemmel til at fastsætte nærmere regler om etik, udførelse af revisionsopgaver og revisors afgivelse af revisionspåtegninger, herunder revisors udtalelser

om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven samt ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed.

Hjemlen er i dag udnyttet i bekendtgørelse nr. 668 af 29. juni 2008 (erklæringsbekendtgørelsen). Efter lovbemærkningerne til § 16, stk. 4, i lov nr. 468 af 17. juni 2008 kan bemyndigelsen også anvendes til at gennemføre de internationale revisionsstandarder, hvis EU-Kommissionen træffer beslutning herom. Efter bemyndigelsesbestemmelsen kan der således gennemføres standarder for udførelse af revisionsopgaver.

Den gældende hjemmel giver imidlertid ikke styrelsen adgang til at fastsætte standarder for udførelse af andre erklæringsopgaver.

#### *2.2.1.2. Lovforslagets indhold*

Det foreslås at ændre bemyndigelsesbestemmelsen i revisorlovens § 16, stk. 4, så den udtrykkeligt giver Erhvervsstyrelsen hjemmel til også at indføre andre standarder end de internationale revisionsstandarder.

Efter forslaget til ændring af årsregnskabslovens § 135, kan virksomheder i regnskabsklasse B fremover vælge at lade årsregnskabet revidere efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard. Den foreslåede ændring giver dermed Erhvervsstyrelsen hjemmel til at gennemføre den erklæringsstandard, der skal anvendes på årsregnskabet for virksomheder i regnskabsklasse B, der anvender den foreslåede mulighed.

Erklæringsbekendtgørelsen regulerer allerede i dag godkendte revisorerers afgivelse af erklæringer med sikkerhed. Det vil derfor være naturligt, at styrelsens erklæringsstandard, som vil være baseret på FSR – danske revisorerers udkast til en erklæringsstandard, også bliver reguleret i erklæringsbekendtgørelsen.

Ved at gennemføre erklæringsstandarden i erklæringsbekendtgørelsen er der sikret kontrol med de handlinger, der skal udføres, og med eventuelle behov for fremtidige ændringer, herunder at sådanne ændringer lever op til det nødvendige kvalitetsniveau. Behovet for ændringer kan f.eks. følge af ændringer i de internationale revisionsstandarder eller andre erklæringsstandarder eller ændringer vedrørende skatte- og afgiftsdelen, hvis der viser sig behov herfor.

Indhold og gennemførelse af Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard er nærmere beskrevet i bemærkningerne til forslaget § 2, nr. 1.

#### *2.2.2. Styrkelse af det offentlige tilsyn med revisorer*

##### *2.2.2.1. Gældende ret*

Revisorlovens § 34-36 omhandler den lovpligtige kvalitetskontrol, som følger af 8. direktiv om lovpligtig revision. Den lovpligtige kvalitetskontrol blev indført i 2003 og justeret med den gældende revisorlov i 2008.

De gældende bestemmelser i revisorloven om kvalitetskontrol gælder for alle revisionsvirksomheder. Dog skal de revisionsvirksomheder, der udfører opgaver for de virksomheder af offentlig interesse, som er fastlagt i revisorlovens § 21, stk. 3, (for eksempel børsnoterede virksomheder og finansielle institutter) gennemgå en kvalitetskontrol mindst hvert tredje år, hvorimod andre revisionsvirksomheder skal gennemgå en kvalitetskontrol mindst hvert sjette år.

Den lovpligtige kvalitetskontrol varetages af Revisortilsynet og består af en gennemgang og vurdering af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem og en stikprøvekontrol af udvalgte revisionsopgaver. Kravene til en revisionsvirksomheds kvalitetsstyringssystem afhænger især af revisionsvirksomhedens størrelse og kompleksitet samt de kunder, som revisionsvirksomheden betjener. Ved stikprøvekontrollen testes, at revisionen er udført i overensstemmelse med gældende standarder og i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem.

Den praktiske udførelse af kontrollen foregår i dag ved, at praktiserende revisorer foretager selve udførelsen af kontrollen ude i alle revisionsvirksomheder. De praktiserende revisorer, der fungerer som

kvalitetskontrollanter, er forinden godkendt af Revisortilsynet på baggrund af en række krav til deres kompetencer. De har endvidere gennemgået et kursus i at være kvalitetskontrollanter.

Revisortilsynet indgår en aftale om udførelsen af den enkelte kontrol med kvalitetskontrollanten. Ved aftalens indgåelse sikres uafhængigheden og det forventede timeforbrug fastsættes.

Kvalitetskontrollen udføres efter kravene i bekendtgørelse om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed, samt Revisortilsynets detaljerede retningslinjer for kvalitetskontrollens gennemførelse og kvalitetskontrollanternes erklæring og rapportering til Revisortilsynet.

Efter kontrollens udførelse sender kvalitetskontrollanten en regning til Revisortilsynet, som betaler kontrollanten. Revisortilsynet opkræver herefter beløbet hos den kontrollerede revisionsvirksomhed. Se nærmere om kvalitetskontrollens finansiering i afsnit 2.2.4.

Revisortilsynet behandler erklæringen og den eventuelle rapport og indkalder eventuelt relevante arbejds papirer. Herefter træffer Revisortilsynet, efter eventuel høring af den kontrollerede revisionsvirksomhed og de kontrollerede revisorer, afgørelse om resultatet af kontrollen. Afgørelsen kan bestå i en afslutning uden yderligere bemærkninger, en påtale, eller en påtale med krav om fornyet kontrol. Ved alvorlige overtrædelser af revisorlovgivningen og revisionsstandarderne kan Revisortilsynet beslutte at indbringe revisionsvirksomheden og/eller revisor for Revisornævnet.

#### 2.2.2.2. Lovforslagets indhold

Det foreslås at ændre den lovpligtige kvalitetskontrol, så kontrollen af de revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, i fremtiden skal udføres af kontrollanter, der er ansatte i det offentlige tilsyn med revisorer. Kontrollanterne ansættes hos Erhvervsstyrelsen og udfører kvalitetskontrollerne på vegne af Revisortilsynet. Herved sikres kontrollanternes uafhængighed af branchen, og at organiseringen af kvalitetskontrollen er i overensstemmelse med de internationale normer og standarder.

Det fastsættes endvidere, at disse kvalitetskontrollanter skal have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring inden for revisions og regnskabsafleggelse og have fornødent kendskab til kvalitetskontrol. Kravene til kvalitetskontrollanternes kompetencer fremgår direkte af 8. direktivs artikel 29.

Ud over, at kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, fremover skal varetages af offentligt ansatte kvalitetskontrollanter, ændres der ikke ved indholdet og dybden i kvalitetskontrollen. EU-Kommissionen har i november 2011 fremsat forslag til ny regulering på revisionsområdet. Forslaget indeholder en ændring af det gældende revisordirektiv samt en helt ny forordning vedrørende revision af virksomheder af offentlig interesse og berører også reglerne om offentligt tilsyn med revisorerne, herunder den lovpligtige kvalitetskontrol. Hvis forslaget vedtages i sin nuværende form, skal der ske ændringer i tilrettelæggelsen af kvalitetskontrollen også for revisionsvirksomheder, der ikke reviderer virksomheder af offentlig interesse. Det vurderes derfor ikke at være hensigtsmæssigt på nuværende tidspunkt at ændre yderligere på organiseringen af kvalitetskontrollen. Den foreslåede ændring vedrørende kvalitetskontrollen af revisorer, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, gennemfører Kommissionens henstilling fra 2008 og er nødvendig at gennemføre allerede nu for at sikre, at det danske tilsyn lever op til internationale og EU krav.

Med forslaget opretholdes ordningen om, at den kontrollerede revisionsvirksomhed betaler for udførelsen af kontrollen ude i virksomheden. Se nærmere herom i afsnit 2.2.4.

Som følge af ændringen vil Erhvervsstyrelsen udarbejde nødvendige ændringer i bekendtgørelsen om kvalitetskontrollen og Revisortilsynets virksomhed.

Den foreslåede ændring kommer til at gælde for de kvalitetskontroller, der igangsættes efter den 1. januar 2013.

### *2.2.3. Ændring af definitionen af virksomheder af offentlig interesse*

#### *2.2.3.1. Gældende ret*

Revisorlovens gældende definition af virksomheder af offentlig interesse omfatter selskaber, der er omfattet af lov om pantebrevsselskaber.

#### *2.2.3.2. Lovforslagets indhold*

Pantebrevsselskaber blev med virkning fra den 1. juli 2010 underlagt tilsyn fra Finanstilsynet. Dette skete med henblik på at skabe et velordnet marked for pantebreve og større gennemsigtighed om de pantebreve, der handles på dette marked. Kravet om tilladelse som pantebrevsselskab har medvirket til at skabe et overblik over markedets aktører. På nuværende tidspunkt er der 15 pantebrevsselskaber, der er under tilsyn. Det foreslås at undtage pantebrevsselskaberne fra de skærpede krav til revisors uafhængighed under henvisning til at disse virksomheder alene er underlagt et adfærdstilsyn hos Finanstilsynet.

### *2.2.4. Finansiering af den offentlige kvalitetskontrol*

#### *2.2.4.1. Gældende ret*

Finansieringen af Revisortilsynet og kvalitetskontrollen foregår i to led.

For det første betaler de kontrollerede revisionsvirksomheder for egen kvalitetskontrol ude i virksomheden. Disse omkostninger omfatter honorar samt øvrige transport- og opholdsudgifter til de praktiserende revisorer, der udfører kvalitetskontrol ude i de revisionsvirksomheder, der udtrækkes til kontrol.

For det andet opkræver Revisortilsynet et årligt gebyr hos alle godkendte revisorer, der er tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed. Gebyret dækker alle tilsynets omkostninger knyttet til administration og sagsbehandling m.v. af kvalitetskontrollen. Disse omkostninger omfatter honorar og vederlag til medlemmerne af Revisortilsynet, løn til sekretariatsmedarbejdere samt øvrige udgifter til nævnets drift, herunder bl.a. til kammeradvokatbistand. Der sker ikke i dag en opdeling af omkostningerne til drift m.v. af Revisortilsynet i forhold til typen af revisionsvirksomhed, inden gebyrfinansieringen fordeles ud på revisorerne i revisionsvirksomhederne.

#### *2.2.4.2. Lovforslagets indhold*

Det foreslås at adskille finansieringen af kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, fra finansieringen af kvalitetskontrollen af andre revisionsvirksomheder. Dette er for at sikre, at små revisionsvirksomheder (der typisk ikke reviderer virksomheder af offentlig interesse) ikke kommer til at betale for kvalitetskontrollen af store revisionsvirksomheder (der typisk reviderer virksomheder af offentlig interesse) og omvendt. Ved den nuværende finansiering sker der ikke en sådan opdeling af omkostningerne til drift m.v. af Revisortilsynet, inden gebyrfinansieringen fordeles ud på revisorerne i revisionsvirksomhederne.

Ændringen af kvalitetskontrollsystemet vil ikke ændre ved, at drift m.v. af Revisortilsynet fortsat skal være fuldt gebyrfinansieret, og at den enkelte revisionsvirksomhed fortsat skal betale for egen kvalitetskontrol. Hjemmelen til at opkræve revisionsvirksomhederne for kontrollen ude i virksomheden er fortsat i revisorlovens § 34.

Brugen af ansatte kvalitetskontrollanter i Erhvervsstyrelsen til at kontrollere revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, vil indebære, at den del af Revisortilsynets sekretariats arbejde, der vedrører administration og sagsbehandling m.v. af kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, fremover vil blive varetaget af de fuldtidsansatte kvalitetskontrollanter. Der vil være en transaktionsbesparelse, idet tilsynet kan lægge kvalitetskontrollantens konstateringer og sagsbehandling direkte til grund for tilsynets stillingtagen til sagen. Gebyret til driften

af Revisortilsynet vil dermed blive mindre for revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, samtidig med at de direkte fakturérbare kontrolomkostninger for disse revisionsvirksomheder stiger.

### *3. Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige*

Forslaget vil medføre visse mindre udgifter til ændringer af selvangivelsessystemerne i SKAT.

Det vurderes endvidere, at forslaget vil medføre behov for en øget indsats, herunder til en forebyggende indsats, i SKAT svarende til ca. 10 årsværk årligt overfor de selskaber, der vil blive omfattet af de nye regler om revisionslempelse.

Endelig vurderes det, at undersøgelsen af udviklingen i efterretteligheden hos de berørte selskaber vil medføre et ressourcetræk på op mod i alt 20 årsværk.

Skatteministeriets udgifter vil blive fundet ved omprioritering af ressourcerne inden for eksisterende rammer.

Den lovpligtige kvalitetskontrol finansieres som hidtil af revisorerne selv, herunder udgiften til kvalitetskontrollen i revisionsvirksomheden. Forslaget skønnes derfor ikke at have økonomiske eller administrative konsekvenser for Erhvervsstyrelsen.

Forslaget skønnes heller ikke på andre områder at have økonomiske eller administrative konsekvenser for det offentlige.

### *4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet*

Lovforslaget har været forlagt for Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering. Erhvervs- og Vækstministeriet vurderer på denne baggrund, at indførelse af erklæringsstandard som alternativ til revision af årsregnskaber for virksomheder i regnskabsklasse B medfører lettelse for ca. 236 mio. kr. på samfundsniveau. Beregningen er baseret på, at erklæringsstandard vil spare virksomheden for minimum 25 pct. af omkostningerne sammenlignet med revision.

Derudover vurderes det, at meget små holdingvirksomheders fritagelse for revision medfører en lettelse 172 mio. kr. på samfundsniveau.

Ophævelse af oplysningskravet angående løbende oplysning om fravalg af revision for det kommende årsregnskab vurderes at medføre administrative lettelse for op til ca. 5 mio. kr. på samfundsniveau årligt. Der vil dog stadig være et oplysningskrav om fravalg af revision, første gang en virksomhed vælger ikke at få årsregnskabet revideret. Det forudsættes, at dette gælder i 10 pct. af tilfældene løbende. De samlede lettelse ved ændring af kravet vil således blive ca. 4,5 mio. kr. på samfundsniveau årligt.

Styrkelse af tilsyn med revisionsvirksomheder af særlig offentlig interesse vurderes ikke medfører ændring i kravene til revisionsvirksomhederne. At det fremover vil være offentligt ansatte kvalitetskontrollanter og ikke private revisionsvirksomheder der udfører kontrol, kan dog have betydning for udgifterne i forbindelse med kontrollen, da udgifterne til offentlig ansatte kontrollanter må forventes at være mindre. Disse lettelse kan ikke på nuværende tidspunkt estimeres, men det skønnes, at besparelserne vil være begrænsede.

Forslaget om ændring af definitionen af virksomheder af offentlig interesse medfører, at 14 pantebrevselskaber ikke længere er omfattet af definitionen. På den baggrund vurderes ændringen at medføre lettelse for mindre end 1 mio. kr. på samfundsniveau.

Samlet skønner Erhvervs- og vækstministeriet, at ændringerne i årsregnskabsloven og revisorloven potentielt kan medføre lettelse for ca. 413 mio. kr. på samfundsniveau årligt.

### *5. Administrative konsekvenser for borgerne*

Forslaget forventes ikke at have administrative konsekvenser for borgerne.

## 6. Miljømæssige konsekvenser

Forslaget forventes ikke at have miljømæssige konsekvenser.

## 7. Forholdet til EU-retten

Regnskabsdirektivet giver mulighed for at fritage alle små virksomheder i regnskabsklasse B for revision. Den foreslåede mulighed for at lade årsregnskabet gennemgå efter en særlig erklæringsstandard i stedet for revision gælder kun for virksomheder, der efter direktivet kunne have været helt fritaget for revision. Indførelse af erklæringsstandarder ligger derfor inden for rammerne fastsat i 4. selskabsdirektiv (Rådets direktiv 78/660/EØF af 25. juli 1978 med senere ændringer om årsregnskaberne for visse selskabsformer).

Revisionsdirektivet foreskriver, at den lovpligtige kvalitetskontrol af revisorer og revisionsvirksomheder organiseres på en sådan måde, at det er uafhængigt af de revisorer og revisionsvirksomheder, der kontrolleres. Forslaget om at lade uafhængige offentligt ansatte kvalitetskontrollanter udføre kvalitetskontrollen af revisorer og revisionsvirksomheder er i overensstemmelse med principperne i revisionsdirektivet (Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF).

## 8. Hørte myndigheder og organisationer

Advokatsamfundet / advokatrådet, Akademikernes Centralorganisation, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Arbejdsmarkedstyrelsen, ATP, Beskæftigelsesministeriet, BL - Danmarks Almene Boliger, Bryggeriforeningen, Børsmæglerforeningen, Danmarks Apotekerforening, Danmarks Rederiforening, Dansk Aktionærforening, Dansk Byggeri, Dansk Eksportforening, Dansk Energi, Dansk Landbrugsrådgivning, Dansk Metalarbejderforbund, Danske Advokater, Danske Arkitektvirksomheder, Danske Dagblades Forening, Danske Maritime, Danske Regioner, DE - Dansk Erhverv, Den danske fondsmæglerforening, Det liberale erhvervsråd, Det Økonomiske Råd, DI - Dansk Industri, Domstolsstyrelsen, Eksportkreditfonden, Eksportrådet, FDB, Den Danske Finansanalytikerforening, Finansforbundet, Finans og Leasing, Finansministeriet, Finansrådet, Finanssektorens arbejdsgiverforening, Forbrugerrådet, Foreningen af interne revisorer, Foreningen af Rådgivende Ingeniører, Forsikring og Pension, FTF, FSR - danske revisorer, Færøerne landsstyre, Genvindingsindustrien, Grønlands hjemstyre, GXG Markets, HK Handel, Horesta, Håndværksrådet, IBIS - International Bistand, International Solidaritet, IDA, IFR - Investerings Forenings Rådet, Investeringsforeningsområdet, ISACA, Justitsministeriet, KL - Kommunernes Landsforening, Klima-, energi- og bygningsministeriet, Komiteen for god selskabsledelse, Kommunernes Revision, Kooperationen, Kuratorforeningen, Københavns Kommune, Landbrug og Fødevarer, LD - Lønmodtagernes Dyrtidsfond, Lederne, LIF - Lægemedelindustriforeningen, LO, Lokale Pengeinstitutter, MCI - Danmark, Mellemløbet Samvirke, Miljøministeriet, Ministeriet for børn og undervisning, Ministeriet for Forskning, Innovation og Videregående Uddannelser, Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri, Ministeriet for Sundhed og Forebyggelse, Nasdaq OMX, Nationalbanken, Offentligt Ansattes Organisationer, Parallelimportørforeningen af lægemidler, Realkreditforeningen, Realkreditrådet, Regionale Banker, Revisorkommissionen, Revisornævnet, Revisortilsynet, Rigsrevisionen, Sammenslutningen af danske andelskasser, SALA - Sammenslutningen af Landbrugets Arbejdsgiverforeninger, Skatteborgerforeningen, Skatteministeriet, Skibsværftsforeningen, Social- og Integrationsministeriet, Statsministeriet, SØK, Transportministeriet, Udenrigsministeriet, Videncentret for Landbrug, VP Securities, Økonomi- og Indenrigsministeriet.

## 9. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/	Negative konsekvenser/
--	------------------------	------------------------

	mindre udgifter	merudgifter
Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige	<p>Forslaget vil medføre visse mindre udgifter til ændringer af selvangivelsessystemerne i SKAT.</p> <p>Det vurderes endvidere, at forslaget vil medføre behov for en øget indsats, herunder til en forebyggende indsats, i SKAT svarende til ca. 10 årsværk årligt overfor de selskaber, der vil blive omfattet af de nye regler om revisionslempelse.</p> <p>Endelig vurderes det, at undersøgelsen af udviklingen i efterretteligheden hos de berørte selskaber vil medføre et ressourcetræk på op mod i alt 20 årsværk.</p> <p>Skatteministeriets udgifter vil blive fundet ved omprioritering af ressourcerne inden for eksisterende rammer.</p> <p>Den lovpligtige kvalitetskontrol finansieres som hidtil af revisorerne selv, herunder udgiften til kvalitetskontrollen i revisionsvirksomheden. Forslaget skønnes derfor ikke at have økonomiske eller administrative konsekvenser for Erhvervsstyrelsen.</p> <p>Forslaget skønnes heller ikke på andre områder at have økonomiske eller administrative konsekvenser for det offentlige.</p>	Ingen
Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet	413 millioner kr.	Ingen
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Forslaget om styrkelse af den lovpligtige kvalitetskontrol bringer systemet i overensstemmelse med uafhængighedskravene i Europa-Kommissionens henstilling af 6. maj 2008 om ekstern kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtige revisorer og revisionsfirmaer, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden (2008/362/EF)	

---

*Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser*

*Til § 1*

Til nr. 1

Efter den gældende bestemmelse skal det oplyses i årsregnskabet, hvis selskabets generalforsamling mv. har truffet beslutning om, at årsregnskabet for det kommende regnskabsår ikke skal revideres. Oplysningen skal gives i årsregnskabet både i det år, hvor generalforsamlingen mv. træffer beslutning om at fravælge revision, men også i alle efterfølgende årsregnskaber.

Det foreslås, at bestemmelsen ændres, så oplysningen om fravalg af revision af årsregnskabet for det kommende år kun skal gives i det årsregnskab, som skal fremlægges og godkendes på den ordinære generalforsamling, hvor der træffes beslutning om fravalg af revision af kommende årsregnskaber.

Det vil fortsat være et krav, at det skal fremgå af en virksomheds vedtægter, at revision er fravalgt, ligesom det skal anmeldes til og registreres hos Erhvervsstyrelsen, at revisor er fratrukket.

Bestemmelsen ændrer ikke på de gældende betingelser for at kunne fravælge revision.

Til nr. 2

Efter den gældende bestemmelse i årsregnskabslovens § 135, stk. 1, har alle virksomheder omfattet af regnskabsklasse B, C og D pligt til at lade deres årsregnskab og evt. koncernregnskab revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor. En meget lille virksomhed kan dog fravælge revision, hvis virksomheden i to på hinanden følgende regnskabsår ikke på balancetidspunktet overskrider to af følgende størrelser: En balancesum på 4 mio. kr., en nettoomsætning på 8 mio. kr. og et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 12.

Muligheden for at fravælge revision gælder ikke for erhvervsdrivende fonde samt for virksomheder, som besidder kapitalandele i andre virksomheder, og som udøver betydelig indflydelse over en eller flere af disse virksomheder.

Den nye § 135, stk. 1, indebærer, at virksomheder i regnskabsklasse B, som har pligt til at lade årsregnskabet revidere, kan vælge at lade revisionen udføre ved en gennemgang efter en særlig erklæringsstandard, som er tilpasset forholdene i mindre virksomheder.

Erklæringsstandardens vil blive udstedt af Erhvervsstyrelsen med hjemmel i revisorloven og indgå i erklæringsbekendtgørelsen, jf. nærmere forslaget til § 2, nr. 1.

Virksomhedens generalforsamling eller tilsvarende besluttende organ skal beslutte, om årsregnskabet skal revideres efter erklæringsstandardens. Det er imidlertid ikke fundet nødvendigt særskilt at informere regnskabsbrugerne om, at der er truffet beslutning om at lade årsregnskabet revidere efter erklæringsstandardens, da erklæringsstandardens giver brugerne en høj sikkerhed for, at årsregnskabet er retvisende.

Hvis virksomheden via særlovgivning har pligt til at lade årsregnskabet revidere, f.eks. lovgivning om offentlige tilskud eller lignende, kan virksomheden ikke vælge i stedet at lade årsregnskabet revidere efter erklæringsstandardens, medmindre særlovgivningen tillader dette. Virksomheden kan ikke vælge at lade en anden form for gennemgang eller lignende af årsregnskabet træde i stedet for en revision efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard.

Revision efter erklæringsstandardens bliver med forslaget som udgangspunkt sidestillet med en revision efter revisionsstandardens. Når der i årsregnskabsloven, revisorloven eller selskabslovene (selskabsloven, lov om visse erhvervsdrivende virksomheder og lov om erhvervsdrivende fonde) er bestemmelser om revision eller revideret årsregnskab, omfatter disse bestemmelser tillige de situationer, hvor virksom-

heden har valgt at lade revisionen udføre efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard, medmindre andet er fastsat i bestemmelsen.

Det betyder f.eks., at virksomhederne fortsat skal have anmeldt og registreret en revisor, der opfylder kravene i revisorloven. Derimod er der indsat en konkret undtagelse, jf. forslaget § 2, nr. 2, så revisor ikke har pligt til at føre revisionsprotokol, når revisionen udføres efter erklæringsstandard. Se nærmere bemærkningerne til dette forslag.

Forslaget er ikke til hinder for, at en virksomhed, der har fravalgt revision, vælger at lade årsregnskabet revidere efter erklæringsstandard. I sådanne tilfælde sidestilles erklæring efter erklæringsstandard med andre erklæringer med sikkerhed. Det betyder, at virksomhederne skal overholde de krav, der gælder for virksomheder, der har fravalgt revision, til at ændre vedtægterne og framelde revisor hos Erhvervsstyrelsen.

Virksomheder, der ikke har fravalgt revision, men kunne have gjort det, kan vælge at lade sig revidere efter erklæringsstandard. Da revision ikke er fravalgt, skal virksomheden fortsat have anmeldt og registreret en revisor, der opfylder kravene i revisorloven.

I § 135, stk. 2, videreføres bestemmelsen om, at erhvervsdrivende fonde ikke kan fravælge revision. Tilsvarende kan erhvervsdrivende fonde ikke vælge at lade årsregnskabet revidere efter den særlige erklæringsstandard efter § 135, stk. 1, 2. pkt. Baggrunden for ikke at forenkle revisionspligten for erhvervsdrivende fonde hænger sammen med fondens særlige ejer- og tilsynsforhold.

Efter § 135, stk. 3, 1. pkt., kan virksomheder, der besidder kapitalandele i andre virksomheder, og som udøver betydelig indflydelse over en eller flere af disse virksomheders driftsmæssige eller finansielle ledelse (såkaldte holdingvirksomheder), lade revisionen udføre efter den særlige erklæringsstandard efter § 135, stk. 1, 2. pkt. Helt små holdingvirksomheder kan endvidere helt fravælge revision på linje med andre helt små virksomheder i regnskabsklasse B. Det er en betingelse for at lade revisionen udføre efter erklæringsstandard, at holdingvirksomheden og de virksomheder, den besidder kapitalandele i og udøver betydelig indflydelse over, ikke tilsammen på balancetidspunktet i to på hinanden følgende regnskabsår overskrider to af følgende størrelser:

- 1) En balancesum på 36 mio. kr.,
- 2) en nettoomsætning på 72 mio. kr., og
- 3) et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 50.

Tilsvarende er det en betingelse for helt at kunne fravælge revision, at holdingvirksomheden og de virksomheder, den besidder kapitalandele i og udøver betydelig indflydelse over, ikke tilsammen på balancetidspunktet i to på hinanden følgende regnskabsår overskrider to af følgende størrelser:

- 1) En balancesum på 4 mio. kr.,
- 2) en nettoomsætning på 8 mio. kr., og
- 3) et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 12.

Efter 2. pkt. opgøres størrelsesgrænserne for at kunne vælge erklæringsstandard henholdsvis for at kunne fravælge revision efter principperne i § 110. Det betyder, at balancesum, nettoomsætning og antal ansatte beregnes som summen af balancesummerne, nettoomsætningerne og antal ansatte i virksomheden selv og alle de virksomheder, den besidder kapitalandele i og udøver betydelig indflydelse over. Der skal ikke ske en intern eliminering inden beregningen, men der skal udlignes for værdien af kapitalandele i virksomhederne.

Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til stk. 1.

Til nr. 3

Efter den gældende bestemmelse i § 135, stk. 7, kan Erhvervsstyrelsen beslutte, at en virksomhed ikke kan fravælge revision i de to følgende regnskabsår, hvis styrelsen i forbindelse med en regnskabs-

kontrol konstaterer væsentlige fejl eller mangler i forhold til selskabslovgivningen eller regnskabslovgivningen. Styrelsen kan i grovere tilfælde kræve revision i yderligere et regnskabsår.

Med det foreslåede *1. pkt.* får Erhvervsstyrelsen hjemmel til at pålægge en virksomhed revision allerede i indeværende år i forbindelse med en regnskabsundersøgelse. Der kan således allerede pålægges revision af det årsregnskab, der er genstand for en regnskabsundersøgelse, hvilket ikke er muligt efter den gældende bestemmelse.

Det har betydning i de situationer, hvor styrelsen i forbindelse med en regnskabsundersøgelse pålægger virksomheden at indsende en ny årsrapport i henhold til § 161, nr. 3, fordi den undersøgte årsrapport er så fejlbehæftet eller mangelfuld, at den ikke giver et retvisende billede af virksomheden.

Erhvervsstyrelsen har i forbindelse med modtagelsen af påbudte omgjorte årsrapporter, der ikke er reviderede, i flere tilfælde konstateret, at årsrapporterne fortsat indeholder væsentlige fejl og mangler. Det kan f.eks. skyldes, at en virksomhedsejer, der ikke selv besidder de fornødne kompetencer, selv har forsøgt at berigtige årsrapporten uden assistance fra en revisor eller en anden regnskabskyndig person. Sådanne sager medvirker til at forsinke offentliggørelsen af en retvisende årsrapport for regnskabsbrugere.

Den foreslåede bestemmelse medvirker derfor til, at regnskabsbrugere hurtigst muligt får adgang til en retvisende årsrapport.

Ved væsentlige fejl eller mangler vil som hidtil som udgangspunkt forstås fejl, der indebærer, at årsrapporten ikke giver et retvisende billede, eller væsentlige overtrædelser af selskabslovgivningen. Det er i den forbindelse af stor samfundsmæssig betydning, at liberaliseringen af bestemmelserne om revisionspligt ikke fører til en utilsigtet stigning i omfanget af ulovlige lån til ejere og ledelsesmedlemmer. I forlængelse af den generelle bestemmelse i 1. pkt. foreslås derfor i 2. pkt. en opstramning af, hvornår en virksomhed kan pålægges revision på grund af et ulovligt aktionærlån. Efter den foreslåede bestemmelse kan Erhvervsstyrelsen altid pålægge en virksomhed revision, hvis den har ydet et ulovligt aktionærlån af en ikke ubetydelig størrelse, eller hvis virksomheden gentagne gange har overtrådt selskabslovgivningens forbud mod aktionærlån.

Der vil herefter altid blive pålagt revision i de tilfælde, hvor forholdene omkring det ulovlige lån betyder, at overtrædelserne samtidig anmeldes til politiet i henhold til f.eks. selskabslovens § 367.

Erhvervsstyrelsen vil imidlertid også ud fra en konkret vurdering kunne pålægge en virksomhed revision, selvom forholdet ikke er anmeldt til politiet. Det kan f.eks. være i situationer, hvor selskabet har forsøgt at skjule de ulovlige forhold, eller at lånet har været opretholdt over en længere årrække. Det kan endvidere være ud fra en vurdering af den potentielle risiko for tab, som selskabet påfører f.eks. medarbejdere, kreditorer og det offentlige. I denne vurdering vil f.eks. indgå lånets størrelse sammenholdt med virksomhedens egenkapital og økonomiske forhold, selskabets resultater og udvikling, f.eks. om virksomheden gennem en længere årrække har kørt med underskud.

Muligheden for at pålægge revision allerede i indeværende år vil imidlertid alene have betydning i de situationer, hvor årsrapporten bliver returneret, og styrelsen anmoder om en berigtiget årsrapport.

Virksomheder, der pålægges revision, kan som udgangspunkt vælge at lade revisionen udføre efter den særlige erklæringsstandard, jf. forslaget til § 135, stk. 1, 2. pkt. Efter *3. pkt.* kan Erhvervsstyrelsen imidlertid beslutte, at en virksomhed ikke kan vælge erklæringsstandard. Denne beslutning vil bero på en konkret vurdering af, om f.eks. virksomhedens ejer har forsøgt at skjule lånet ved at lade det indgå i regnskabsposten »Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser« i stedet for den korrekte regnskabspost »Tilgodehavender hos virksomhedsdeltagere og ledelse«. I sådanne situationer kan et krav om en revision efter revisionsstandarderne være nødvendig for at sikre, at der ikke ydes ulovlige lån.

4. pkt. viderefører gældende ret, hvorefter Erhvervsstyrelsen i grovere tilfælde kan forlænge perioden med revision med et år. Der vil bl.a. være tale om særligt grove tilfælde, hvis der er tale om forsætlige overtrædelser af lovgivningen med henblik på at opnå egen vinding på bekostning af andre. Til forskel

fra uagtsomme overtrædelser kan der her sættes spørgsmålstegn ved virksomhedens ønske og vilje til også fremadrettet at ville overholde lovgivningen. Regnskabslovgivningen skal forstås bredt og dækker også over overtrædelser af bogføringslovgivningen. Overtrædelse af bogføringslovgivningen vil således ofte indebære, at der kan rejses væsentlig tvivl om væsentlige dele af regnskabet, ligesom sådanne overtrædelser ofte dækker over skatte- og afgiftsunddragelser.

Bestemmelsen er sammen med stk. 6 en suspension i virksomhedernes adgang til at fravælge revision. Der foreslås ikke en tilsvarende fremrykning af revisionskravet i stk. 6, idet virksomhederne som oftest vil have indsendt årsrapporten for det/de efterfølgende regnskabsår, før en virksomhed eller dens enejer efter stk. 6 har accepteret et bødeforlæg eller som led i en straffesag er blevet dømt for overtrædelse af selskabslovgivningen, regnskabslovgivningen eller skatte- og afgiftslovgivningen.

En virksomhed, der bliver pålagt revision, vil kunne lade revisionen udføre efter den foreslåede erklæringsstandard for små virksomheder, jf. forslaget § 1, nr. 2.

Til nr. 4

Der er alene tale om en konsekvensændring som følge af indsættelsen af et nyt punktum i § 135, stk. 1, jf. forslaget § 1, nr. 2.

### *Til § 2*

Til nr. 1

Det foreslås i lovforslagets § 1, nr. 2, at større virksomheder i regnskabsklasse B kan vælge at lade årsregnskabet revidere efter en erklæringsstandard for mindre virksomheder.

Den gældende bestemmelse i revisorloven indeholder hjemmel til, at Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om etik, udførelse af revision og afgivelse af revisionspåtegninger, herunder udtalelse om ledelsesberetninger, samt afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed. Det fremgår af bemærkningerne til § 16, stk. 4, i lov nr. 468 af 17. juni 2008, at »Efter direktivet [artikel 26 i direktiv 2006/43/EF] kan det endvidere blive vedtaget, at en revision skal udføres i overensstemmelse med de internationale revisionsstandarder (ISA). Med den foreslåede bestemmelse er der således skabt hjemmel til at gennemføre disse standarder i dansk lovgivning.«

Bestemmelsen er i dag udnyttet i erklæringsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 668 af 26. juni 2008), der fastsætter nærmere regler om afgivelse af revisionspåtegninger, herunder udtalelse om ledelsesberetninger, samt om afgivelse af erklæringer om review (gennemgang) og afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed.

Med den foreslåede ændring præciseres, at Erhvervsstyrelsen, udover at kunne gennemføre de internationale revisionsstandarder, kan fastsætte andre krav eller standarder til etik, udførelse af revisioner mv. og afgivelse af erklæringer. Der er dermed skabt hjemmel til i bekendtgørelse at fastsætte den erklæringsstandard for små virksomheder, som ændringen af årsregnskabsloven åbner op for, jf. forslaget til § 1, nr. 2. I erklæringsbekendtgørelsen vil kravene til erklæringen blive fastsat, og i en standard, som bliver en del af erklæringsbekendtgørelsen, vil der blive fastsat de krav til revisorhandlinger mv., der skal udføres for at kunne afgive erklæringen.

Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder vil blive baseret på FSR – danske revisors udkast til en standard om »Udvidet gennemgang af årsregnskaber«, som foreningen har udarbejdet. FSR – danske revisors udkast til standard er bygget op, så den består af tekst i fed skrift, som er de krav, som revisor skal opfylde, og tekst med almindelig skrift, som er vejledning til kravene. I erklæringsbekendtgørelsen vil kravene til indholdet af erklæringen blive fastsat – som det også er tilfældet med reguleringen af revisionspåtegningen og de øvrige erklæringer med sikkerhed. I en erklæringsstandard, som bliver en del af erklæringsbekendtgørelsen, vil blive fastsat de krav m.v., som revisor skal efterleve

for at kunne afgive erklæringen. Erhvervsstyrelsens vejledning til erklæringsbekendtgørelsen vil blive suppleret med eventuel yderligere vejledning til erklæringens indhold. En sådan tilgang vil være i tråd med strukturen i de internationale revisionsstandarder, der er opdelt i en del, der består af selve standarden, og en vejledningsdel, der indeholder forklaring m.v. til krav i standarden.

Erklæringsstandardens vil indeholde nærmere regler om bl.a. mål og principper for gennemgangen, omfang og indhold af gennemgangen samt krav til arbejdshandlinger og bevis m.v. På grundlag af de udførte handlinger efter standarden, som dog ikke giver samme grad af sikkerhed som en revision, kan revisor afgive en positiv konklusion om årsregnskabet.

Erklæringsstandardens krav til revisors handlinger og bevis vil indebære, at revisor

- skal planlægge og udføre gennemgangshandlinger og en række supplerende handlinger med henblik på at opnå tilstrækkelig sikkerhed for sin konklusion om årsregnskabet, og
- skal indhente skriftlige udtalelser fra den daglige ledelse og rette forespørgsel til den øverste ledelse.

Ved gennemgangshandlingerne skal revisor primært gennem forespørgsler til personer med ansvar for økonomi og regnskabsmæssige forhold, ved udførelse af analytiske handlinger og ved andre generelle handlinger opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at drage sin konklusion. I den forbindelse skal revisor opnå eller opdatere kendskabet til virksomheden og herunder foretage overvejelser om virksomhedens organisation, regnskabsystemer, særlige driftsforhold og karakteren af aktiver, passiver, indtægter og omkostninger. Revisor skal gøre sig de samme overvejelser om væsentlighed, som hvis der skulle afgives en revisionskonklusion baseret på revisionsstandarderne på årsregnskabet. Revisor skal endvidere forespørge om begivenheder efter regnskabsdatoen, som kan medføre rettelser eller yderligere oplysninger i årsregnskabet.

Gennemgangshandlingerne skal bl.a. sikre, at revisor får en forståelse for virksomheden, dens bogførings- og regnskabsmæssige forhold, herunder om væsentlige udsagn i årsregnskabet. Endvidere skal revisor udføre analytiske handlinger med det formål at finde sammenhænge og enkeltposter, der forekommer usædvanlige. Sådanne analytiske handlinger kan være sammenligning af årsregnskabet med tidligere årsregnskaber, sammenholdelse med forventninger til resultat og finansielle stilling samt undersøgelse af sammenhængen mellem de dele af årsregnskabet, som kunne forventes at passe til et forudsigeligt mønster baseret på virksomhedens erfaring eller branchenormer.

De supplerende handlinger vil kræve, at revisor yderligere har pligt til at indhente eksterne bekræftelser i form af udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog samt engagementsbekræftelser (engagementsforespørgsler) pr. balancedagen, ligesom revisor skal indhente advokatbreve og dokumentation for, at de til SKAT indberettede AM-bidrag, A-skatter, merværdiafgifter og lønsumsafgifter er korrekt indberettet på baggrund af bogføringen.

Udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog giver revisor supplerende bevis for anlægsaktiver, forpligtelser, eventualforpligtelser og sikkerhedsstillelser mv. i årsregnskabet, mens engagementsbekræftelser fra bankforbindelser og kreditinstitutter på lignende vis giver revisor supplerende bevis for likvide beholdninger og engagementer med bank og kreditinstitutter, herunder bankindeståender, værdipapirdepoter, finansielle instrumenter og forpligtelser samt for eventualforpligtelser og sikkerhedsstillelser mv. i årsregnskabet.

Ved advokatbreve indhenter revisor oplysninger om eventuelle søgsmål, retssager, fordringer mv. som virksomheden er part i og derved, i det omfang advokatbrevenes informationer muliggør det, opnår revisor supplerende bevis om disse forhold i årsregnskabet.

Herudover skal revisor – som ved en revision - gennemlæse en eventuel ledelsesberetning for at kunne afgive en udtalelse om ledelsesberetningen. Revisor skal ligeledes gennemlæse andre eventuelle oplysninger, der ledsager årsregnskabet med henblik på at overveje, om sådanne oplysninger i væsentligt omfang er i strid med årsregnskabet.

Hvis revisor som resultat af de udførte handlinger bliver opmærksom på forhold, der giver revisor anledning til at rejse spørgsmål om, hvorvidt årsregnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler, skal revisor foretage yderligere forespørgsler eller udføre de yderligere handlinger, der er nødvendige for at sætte revisor i stand til at udtrykke en konklusion i erklæringen. Hvis revisors arbejdshandlinger f.eks. giver anledning til at sætte spørgsmål ved, om en betydelig salgstransaktion er registreret i overensstemmelse med årsregnskabsloven, skal revisor udføre yderligere handlinger i tilstrækkeligt omfang til at afklare spørgsmålet.

Endelig vil der blive stillet krav om, at revisor, som ved en revision, skal indhente en udtalelse fra virksomhedens ledelse om en række forhold vedrørende årsregnskabet.

Med henblik på at sikre en ensartet anvendelse af den nye revisionsstandard for små virksomheder vil Erhvervsstyrelsens vejledning til erklæringsbekendtgørelsen, som omtalt ovenfor, blive uddybet med eventuel yderligere vejledning til den nye erklæringsstandard.

En godkendt revisor er omfattet af revisorloven ved afgivelse af erklæringen. Det betyder bl.a. at revisor skal overholde uafhængighedsreglerne, at erklæringerne er dækket af revisors forsikring, og at erklæringerne er omfattet af det offentlige tilsyn. At erklæringerne er omfattet af det offentlige tilsyn indebærer, at de er omfattet af Revisortilsynets kvalitetskontrol, at Erhvervsstyrelsen kan iværksætte en undersøgelse, hvis der er indikationer på, at revisor ikke har overholdt reglerne ved afgivelse af erklæringen og endelig, at erklæringer efter standarden kan indbringes for Revisornævnet.

#### Til nr. 2

Efter den gældende § 20, stk. 1, skal revisor altid føre en revisionsprotokol, hvis et årsregnskab revideres.

Efter forslaget § 1, nr. 2, kan virksomheder i regnskabsklasse B vælge at lade revisionen af årsregnskabet udføre efter en særlig erklæringsstandard. Det gældende krav om førelse af revisionsprotokol vil derfor føre til, at revisor også skal føre en revisionsprotokol i de situationer, hvor en virksomhed har valgt at lade årsregnskabet revidere efter erklæringsstandard. En erklæring efter erklæringsstandard er således i lovmæssig henseende at sidestille med en almindelig revision efter revisionsstandarderne. Det betyder, at hvor revision omtales i anden lovgivning, gælder det også Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard.

Ændringen af § 20, stk. 1, betyder, at revisor ikke skal føre en revisionsprotokol, når en virksomhed har valgt at lade revisionen udføre efter erklæringsstandard.

Revisionsprotokollen er revisors meddelelsesmiddel til virksomhedens ledelse. Erklæringsstandard kan imidlertid kun anvendes på små virksomheder, hvor ledelsen oftest består af en mindre personkreds, i visse tilfælde kun en direktør. I disse selskaber vil der typisk være en tættere, løbende dialog mellem revisor og virksomhedens ledelse, hvorfor et egentlig lovkrav om førelse af en revisionsprotokol vil være en unødvendig byrde.

Bestemmelsen vil naturligvis ikke være til hinder for, at en virksomheds ledelse indgår aftale med revisor om udarbejdelse af revisionsprotokol eller indgår andre aftaler om andre former for kommunikation fra revisor til virksomhedens ledelse.

#### Til nr. 3

Efter den gældende § 21, stk. 3, nr. 4, er alle virksomheder under tilsyn fra Finanstilsynet som udgangspunkt underlagt de skærpede krav til revisors uafhængighed. Imidlertid har man undtaget virksomheder, der er omfattet af lov om forsikringsformidling og virksomheder omfattet af kapitel 20 a i lov om finansiel virksomhed (investeringsrådgivere) fra de skærpede krav. Begrundelsen herfor er, at Finanstilsynet alene fører et adfærdstilsyn og ikke et solvenstilsyn med disse virksomhedstyper.

Pantebrevsselskaber er på linje med de nævnte virksomheder alene underlagt et adfærdstilsyn fra Finanstilsynet og med den foreslåede ændring af § 21, stk. 3, nr. 4, fritages pantebrevsselskaber derfor også fra de skærpede krav til revisors uafhængighed.

Til nr. 4

Der er alene tale om en konsekvensændring som følge af indsættelsen af et nyt stykke i § 35, stk. 4, jf. forslaget § 2, nr. 5.

Til nr. 5

Det foreslås, at udførelsen af kontrollen ude i revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, skal udføres af kontrollanter, der er ansat i Erhvervsstyrelsen.

Kontrollen bliver foretaget på vegne af Revisortilsynet, og det er også Revisortilsynet, som træffer afgørelse om resultatet af den kontrol, som kontrollanterne udfører, således som det også sker for kontrollen af andre revisionsvirksomheder.

Selvom kontrollen udføres af ansatte i Erhvervsstyrelsen, er det fortsat revisionsvirksomheden, som betaler for udførelsen af kontrollen, jf. også bemærkningerne nedenfor til nr. 6. Kontrollanterne vil tidsregistrere tid forbrugt på kontrollen af de enkelte revisionsvirksomheder, og denne tidsregistrering vil være grundlag for opkrævning for kontrollen hos den kontrollerede revisionsvirksomhed.

Det fremgår videre af bestemmelsen, at de nærmere regler for udførelse af kontrollen fastsættes af Erhvervsstyrelsen. Revisortilsynet har hidtil udstedt ét sæt retningslinjer for kvalitetskontrollen. Med forslaget vil tilsynet udstede ét sæt retningslinjer for kontrollen af revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, og som udføres af offentligt ansatte kvalitetskontrollanter, og ét sæt for kontrollen af andre revisionsvirksomheder, og som udføres af praktiserende revisorer. Begge sæt retningslinjer vil indeholde detaljerede retningslinjer for kvalitetskontrollens gennemførelse og kvalitetskontrollanternes erklæring og rapportering til Revisortilsynet.

Ifølge den foreslåede bestemmelse skal de ansatte kvalitetskontrollanter have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring inden for revisions og regnskabsaflæggelse og have fornødent kendskab til kvalitetskontrol. Disse krav gælder også for de praktiserende revisorer, som fungerer som kvalitetskontrollanter i dag, og fremgår også af EU-reglerne på området. Kravene sikrer, at kontrollanterne har den nødvendige faglige ekspertise. Da de ansatte kvalitetskontrollanter skal kontrollere de største revisionsvirksomheder, som er med i globale netværk og ofte yder revision på tværs af landegrænser, er det vigtigt, at kontrollanternes internationale kompetence vedligeholdes gennem for eksempel deltagelse i internationale workshops om kvalitetskontrol.

Fjerde punktum i bestemmelsen fastsætter, at kvalitetskontrollen i revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, fortsat skal udføres i henhold til de regler, som Erhvervsstyrelsen fastsætter om kvalitetskontrollen og dens gennemførelse. Sådanne regler har hidtil været fastsat i bekendtgørelse om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed.

Femte punktum fastsætter, at betalingen for udførelse af kvalitetskontrollen i den enkelte revisionsvirksomhed som hidtil udredes foreløbigt af Revisortilsynet, men afholdes af den revisionsvirksomhed, der er blevet kvalitetskontrolleret.

Til nr. 6

Det foreslås med tilføjelsen til § 50, stk. 1, at der i fremtiden skal opgøres og opkræves særskilte gebyrer til finansiering af kvalitetskontrollen for henholdsvis revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, og andre revisionsvirksomheder. I dag sker der ikke en sådan adskillelse. Gebyret finansierer Revisortilsynets drift, herunder udgifter til sekretariatet. Opdelingen skal sikre, at revisionsvirksomheder tilhørende den ene kategori ikke kommer til at finansiere driften af Revisortilsynet

for den anden kategori. Opdelingen vil blive muliggjort af, at arbejdet i Revisortilsynets sekretariat vil blive tidsregistreret i forhold til hvilken kategori revisionsvirksomhed, der arbejdes med. Arbejde, der ikke kan henføres til én kategori, for eksempel afholdelse af Revisortilsynsmøder, vil blive fordelt forholdsmæssig på alle godkendte revisorer.

Gebyret vil som i dag blive beregnet og opkrævet en gang årligt og vil blive pålagt alle godkendte revisorer, som er tilknyttet en revisionsvirksomhed. Gebyret vil aldrig kunne overstige udgifterne til Revisortilsynets drift.

#### *Til § 3*

Det foreslås, at bestemmelsen om revisionsfritagelse for små holdingselskaber tages op til revision i 2016. Erhvervsstyrelsen vil til brug for denne revision i samarbejde med SKAT foretage en stikprøvebaseret undersøgelse af virkningerne af loven med særlig fokus på efterlevelsen af regnskabs- og skattelovgivningen i de selskaber, som fravælger revision som følge af den nye fritagelsesbestemmelse. Det er tanken, at undersøgelsen munder ud i en rapport fra Erhvervsstyrelsen, som medlemmerne af følgegruppen til evaluering af revisionspligten får lejlighed til at drøfte inden offentliggørelse. Afhængig af rapportens konklusion vil der herefter blive fremsat forslag til ændring af reglerne i årsregnskabsloven i folketingsåret 2016-17.

#### *Til § 4*

Det foreslås i *stk. 1*, at loven træder i kraft den 1. januar 2013.

I *stk. 2* foreslås det, at virksomhederne kan anvende bestemmelsen i denne lovs § 1, nr. 2, om revision efter en særlig erklæringsstandard for et regnskabsår, der er startet før den 1. januar 2013. Det indebærer, at der på den førstkommende ordinære generalforsamling, der afholdes efter den 1. januar 2013 kan træffes beslutning om, at det kommende årsregnskab skal revideres efter den særlige erklæringsstandard, selvom regnskabsperioden for det kommende årsregnskab er startet før den 1. januar 2013.

#### *Til § 5*

Det er hensigten snarest at høre de grønlandske myndigheder, om ændringerne i § 1 vedrørende årsregnskabsloven ønskes sat i kraft for Grønland ved kongelig anordning, så retsenheden på dette område kan bevares og udbygges.

Det foreslås, at ændringerne i § 2 vedrørende revisorloven ikke skal gælde for Færøerne og Grønland, men ved kongelig anordning kan sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som de særlige grønlandske forhold tilsiger.

Revisorloven kan ikke sættes i kraft for Færøerne, da dette område er færøsk særanliggende.

## Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

## Gældende formulering

## Lovforslaget

## § 1

§ 10 a. Det skal i tilknytning til ledelsespåtegningen, jf. § 9, oplyses, hvis generalforsamlingen eller det tilsvarende godkendelsesorgan i en virksomhed, der opfylder betingelserne i § 135, stk. 1, 2. pkt., har truffet beslutning om, at årsregnskabet for det kommende regnskabsår ikke skal revideres.

§ 135. En virksomhed, der har pligt til at udarbejde årsrapport efter reglerne for regnskabsklasse B, C eller D, skal lade sit årsregnskab og et eventuelt koncernregnskab revidere af en eller flere revisorer, jf. dog 2. pkt. En virksomhed, som er omfattet af regnskabsklasse B, jf. § 7, stk. 1, nr. 2, kan undlade at lade årsregnskabet revidere, hvis virksomheden i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelser, jf. dog stk. 2 og 3:

- 1) En balancesum på 4 mio. kr.,
- 2) en nettoomsætning på 8 mio. kr. og
- 3) et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 12.

Stk. 2. Undtagelsen i stk. 1, 2. pkt., gælder ikke for erhvervsdrivende fonde, jf. § 3, stk. 1, nr. 3, idet disse har pligt til at lade årsrapporten revidere uanset størrelse.

Stk. 3. Undtagelsen i stk. 1, 2. pkt., gælder ikke for virksomheder, der besidder kapitalandele i andre virksomheder, og som udøver betydelig indflydelse over en eller flere af disse virksomheders driftsmæssige eller finansielle ledelse.

I årsregnskabsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 323 af 11. april 2011, som ændret ved § 1 i lov nr. 509 af 12. juni 2009, § 1 i lov nr. 341 af 27. april 2011, § 2 i lov nr. 477 af 30. maj 2012 og § 11 i lov nr. 546 af 18. juni 2012, foretages følgende ændringer:

1. § 10 a affattes således:

»§ 10 a. Hvis årsregnskabet er revideret, skal det i tilknytning til ledelsespåtegningen, jf. § 9, oplyses, hvis generalforsamlingen eller det tilsvarende ledelsesorgan i en virksomhed, der opfylder betingelserne i § 135, stk. 1, 3. pkt., har truffet beslutning om, at årsregnskabet for det kommende regnskabsår ikke skal revideres.«

2. § 135, stk. 1-3, affattes således:

»En virksomhed, der har pligt til at udarbejde årsrapport efter reglerne for regnskabsklasse B, C eller D, skal lade sit årsregnskab og et eventuelt koncernregnskab revidere af en eller flere revisorer, jf. dog 3. pkt. En virksomhed, der er omfattet af regnskabsklasse B, kan vælge at lade revisionen efter 1. pkt. udføre efter en særlig erklæringsstandard for små virksomheder, hvis indhold fastsættes af Erhvervsstyrelsen, jf. dog stk. 2 og 3. En virksomhed, der er omfattet af regnskabsklasse B, kan undlade at lade årsregnskabet revidere, hvis virksomheden i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelser, jf. dog stk. 2 og 3:

- 1) En balancesum på 4 mio. kr.,
- 2) en nettoomsætning på 8 mio. kr. og
- 3) et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 12.

Stk. 2. Bestemmelsen i stk. 1, 2. pkt., og undtagelsen i stk. 1, 3. pkt., gælder ikke for Erhvervsdrivende fonde, jf. § 3, stk. 1, nr. 3

Stk. 3. Bestemmelsen i stk. 1, 2. pkt., og undtagelsen i stk. 1, 3. pkt., gælder ikke for virksomheder,

der besidder kapitalandele i andre virksomheder, og som udøver betydelig indflydelse over en eller flere af disse virksomheders driftsmæssige eller finansielle ledelse, hvis virksomheden og de virksomheder, den besidder kapitalandele i og udøver betydelig indflydelse over, i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet tilsammen overskrider to af størrelserne i henholdsvis § 7, stk. 2, nr. 1, og stk. 1, 3. pkt. Beregningsreglerne i § 110 finder tilsvarende anvendelse på beregningen efter 1. pkt.«

### § 135.

*Stk. 7.* Hvis Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved en undersøgelse af årsrapporten i henhold til § 159 konstaterer væsentlige fejl eller mangler i forhold til selskabslovgivningen eller regnskabslovgivningen, kan styrelsen beslutte, at undtagelsen i stk. 1, 2. pkt., ikke kan anvendes af virksomheden for de 2 følgende regnskabsår. Virksomhedens årsregnskaber for disse år skal i sådanne tilfælde revideres. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i særlige tilfælde beslutte at forlænge denne periode, hvor virksomhedens årsregnskaber skal revideres, med yderligere 1 regnskabsår. «

### § 135 a, stk. 1, 2. pkt.

Bestemmelsen i 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis en virksomhed, som er fritaget for revisionspligt efter § 135, stk. 1, 2. pkt., vælger at lade sit årsregnskab revidere eller vælger at lade en revisor udføre andet arbejde, som medfører afgivelse af en erklæring til årsrapporten.

### § 16.

### 3. § 135, stk. 7, affattes således:

»*Stk. 7.* Hvis Erhvervsstyrelsen ved en undersøgelse af årsrapporten i henhold til § 159 konstaterer væsentlige fejl eller mangler i forhold til selskabslovgivningen eller regnskabslovgivningen, kan styrelsen beslutte, at undtagelsen i stk. 1, 3. pkt. ikke kan anvendes af virksomheden i indeværende og de 2 følgende regnskabsår. Styrelsen kan dog altid beslutte, at undtagelsen ikke kan anvendes, hvis der er ydet lån, som er omfattet af selskabslovgivningens forbud om lån til virksomhedsdeltagere og ledelse, og der er tale om lån af ikke ubetydelig størrelse eller gentagne overtrædelser af forbuddet i selskabslovgivningen. Styrelsen kan samtidig beslutte, at virksomheden ikke kan anvende bestemmelsen i stk. 1, 2. pkt. Erhvervsstyrelsen kan i særlige tilfælde beslutte at forlænge perioden, hvor virksomhedens årsregnskaber skal revideres, med yderligere 1 regnskabsår.«

### 4. I § 135 a, stk. 1, 2. pkt., ændres »stk. 1, 2. pkt.« til: »stk. 1, 3. pkt.«.

## § 2

I revisorloven, jf. lov nr. 468 af 17. juni 2008, som ændret ved § 6 i lov nr. 133 af 24. februar 2009, § 3 i lov nr. 516 af 12. juni 2009 og § 24 i lov nr. 718 af 25. juni 2010, foretages følgende ændringer:

### 1. § 16, stk. 4, 1. pkt., affattes således:

*Stk. 4.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om etik, udførelse af revisionsopgaver og revisors afgivelse af revisionspåtegninger, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven samt ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed.

**§ 20.** Revisor skal føre en revisionsprotokol i virksomheder, hvis årsregnskab m.v. revideres.

### **§ 21, stk. 3**

4) virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, bortset fra virksomheder, der er omfattet af lov om forsikringsformidling, og virksomheder, der er omfattet af kapitel 20 a (investeringsrådgivere) i lov om finansiel virksomhed, og

### **§ 35.**

*Stk. 4.* Revisortilsynet kan forlange de oplysninger fra kvalitetskontrollanten og den kontrollerede, der er nødvendige, for at tilsynet kan tage stilling til, om der foreligger fejl, mangler eller forbedringsområder hos den kontrollerede. Revisortilsynet kan ligeledes forlange de oplysninger fra kvalitetskontrollanten, som er nødvendige, for at Revisortilsynet kan føre en sag for Revisor-nævnet. Revisortilsynet kan, hvor det skønnes nødvendigt, selv udføre kontrolbesøg eller deltage i et kontrolbesøg sammen med en kvalitetskontrollant.

»Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler og standarder om etik, udførelse af revisionsopgaver og revisors afgivelse af revisionspåtegninger, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, samt om udførelse af andre erklæringsopgaver med sikkerhed og revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed.«

**2.** I § 20, stk. 1, indsættes som 2. pkt.:

»1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis revisionen er udført efter en særlig erklæringsstandard, jf. årsregnskabslovens § 135, stk. 1, 2. pkt.«

**3.** § 21, stk. 3, nr. 4, affattes således:

»4) virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, bortset fra virksomheder, der er omfattet af lov om forsikringsformidling, virksomheder, der er omfattet af lov om pantebrevsselskaber, og virksomheder, der er omfattet af kapitel 20 a (investeringsrådgivere) i lov om finansiel virksomhed, og«

**4.** I § 35, stk. 4, sidste pkt., indsættes efter »kvalitetskontrollant«: », jf. dog stk. 5«.

**5.** I § 35 indsættes efter stk. 4 som nyt stykke:

»*Stk. 5.* Revisortilsynet udfører altid selv kvalitetskontrollen i revisionsvirksomheder, der udfører opgaver efter § 1, stk. 2, i virksomheder omfattet af § 21, stk. 3. Kvalitetskontrollen skal udføres af kvalitetskontrollanter, der er ansat i Erhvervsstyrelsen. Kvalitetskontrollanterne skal have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring inden for revision og regnskabsaflæggelse og have fornødent kendskab til kvalitetskontrol. Kvalitetskontrol-

len skal udføres i henhold til regler fastsat i medfør af § 34, stk. 3. § 34, stk. 5, og regler fastsat i medfør heraf finder tilsvarende anvendelse.«

Stk. 5-7 bliver herefter stk. 6-8.

**§ 50.** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte, at finansiering af kvalitetskontrol samt undersøgelses- og disciplinærsystemet sker ved opkrævning af et gebyr hos alle godkendte revisorer, der er tilknyttet en revisionsvirksomhed.

**6.** I § 50, *stk. 1*, indsættes som 2. pkt.:

»Gebyret for kvalitetskontrol fastsættes særskilt for henholdsvis revisorer, der er tilknyttet revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder omfattet af § 21, stk. 3, og revisorer, der er tilknyttet andre revisionsvirksomheder.«

### § 3

Erhvervs- og vækstministeren evaluerer årsregnskabslovens § 135, stk. 3, 3 år efter lovens ikrafttræden.

### § 4

*Stk. 1.* Loven træder i kraft den 1. januar 2013.

### § 5

Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland, men kan ved kongelig anordning helt eller delvist sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som de grønlandske forhold tilsiger.