

REVISOR

ANSVAR

Lars Bo Langsted
Paul Krüger Andersen
Mogens Christensen
Vagn Greve

3. udgave

FSRs
Forlag

REVISORANSVAR

© FSRs Forlag 1994

Fotografisk, mekanisk eller anden form for gengivelse

eller mangfoldiggørelse af denne bog

eller dele heraf er ikke tilladt

ifølge gældende dansk lov om ophavsret.

Omslag: Bent Juul Nielsen

Bogen er sat med Plantin

hos AN:SATS, Espergærde

og trykt hos Aalborg Stiftsbogtrykkeri

3. udgave 1994

Printed in Denmark 1994

ISBN 87-7747-134-2

Indholdsfortegnelse

Indroduktion

Kapitel 1. Revisor og revisors arbejde

Af Mogens Christensen

1. **Revisors funktion** 17
 - 1.1. Revisors funktion i samfundsmæssig betydning 17
 - 1.2. Klienters forventninger til revisor 22
 - 1.3. Revisorerne 24
 - 1.3.1. Statsautoriserede revisorer 24
 - 1.3.2. Registrerede revisorer 25
 - 1.3.3. Revisorer uden statsautorisation eller registrering 25
 - 1.3.4. De »offentlige« revisionsorganer 26
 - 1.3.5. Interne revisorer 27
 - 1.4. Forholdet til andre erhverv 27
 - 1.4.1. Advokater 27
 - 1.4.2. Konsulentfirmaer 31
 - 1.4.3. Andre erhverv 33
2. **Revisors opgaver og pligter** 33
 - 2.1. Rettigheder og pligter i henhold til lovgivningen 33
 - 2.2. Revisors hovedopgaver 38
 - 2.2.1. Revision 38
 - 2.2.2. Rådgivning og assistance ved udarbejdelse og opstilling af regnskaber 40
 - 2.3. Tilgrænsende opgaver 40
 - 2.3.1. Rådgivning og assistance 40
 - 2.3.2. Særopgaver 41
3. **Revisionens udførelse** 44
 - 3.1. Aftaler 44
 - 3.2. Planlægning 45
 - 3.3. Revisionens udførelse 46
 - 3.4. Revisors konklusion 51
 - 3.5. Revisors dokumentation 52
 - 3.6. Revisors rapportering 53

- 4. **Udførelsen af andre opgaver** 65
- 4.1. Aftaler 65
- 4.2. Udførelsen 65
- 4.3. Rapportering 66
- 5. **Normer for revisors arbejde** 71
- 5.1. Revisionsvejledninger 71
- 5.2. Regnskabsvejledninger 72
- 6. **Responsumudvalgene** 73

Kapitel 2. Træk af revisorrettens historie

Af Vagn Greve & Lars Bo Langsted

- 1. **Ældre tid** 76
- 1.1. Indledning 76
- 1.2. Konkursloven af 1872 76
- 1.3. Debatten omkring akkordloven 77
- 2. **Loven om autoriserede revisorer af 1909** 79
- 2.1. Private forslag 79
- 2.2. Loven af 1909 80
- 3. **Særlige love** 81
- 3.1. Aktieselskaber 81
- 3.2. Sparekasser 83
- 3.3. Banker 84
- 4. **Revisorloven af 1930 og næringsloven af 1931** 85
- 4.1. Revisorloven af 1930 85
- 4.2. Næringsloven af 1931 87
- 4.3. Andre spørgsmål 87
- 4.3.1. Revisionsopgaver 87
- 4.3.2. Rettighedsfortabelse 87
- 4.3.3. Rådgivning 88
- 5. **Nyere tid** 88
- 5.1. Loven om statsautoriserede revisorer af 1967 88
- 5.2. Loven om registrerede revisorer af 1970 89
- 5.3. Selskabslovgivningen 91
- 5.4. Indfødsret 94
- 5.5. Konkursloven af 1977 94
- 5.6. Årsregnskabsloven af 1981 og selskabslovene af 1982 96
- 5.7. Revisorlovene af 1984 96
- 5.8. Økonomisk kriminalitet 97
- 5.9. Lovændringerne i 1989 98

- 5.10. Bogføringsloven 100
- 5.11. Debatten 100
- 5.12. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 101
- 6. **De seneste år** 101
- 6.1. Lovændringerne i 1991 101
- 6.2. Lovændringerne i 1992 102
- 6.2.2. Årsregnskabsloven 102
- 6.2.3. Revisorlovene 102
- 6.3. Debatten i 1993 103
- 6.4. Lovændringerne i 1994 104

Kapitel 3. Det retlige grundlag for revisors arbejde

Af Lars Bo Langsted

- 1. **Det offentligretlige grundlag** 107
- 1.1. Opnåelse af beskikkelse eller registrering 107
- 1.2. Revisors rettigheder og pligter 111
- 1.3. Deponering af beskikkelse eller registreringsbevis 111
- 1.4. Ophør af beskikkelse eller registrering 113
- 1.5. Klageadgang og sagsbehandling ved Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 115
- 2. **Det civilretlige grundlag** 116
- 2.1. Aftalen mellem revisor og dennes klient 116
- 2.1.1. Revision 117
- 2.1.2. Rådgivning 119
- 2.1.3. Assistance 122
- 2.2. Revisors honorar 122
- 2.2.1. Fast honorar 122
- 2.2.2. Betaling efter regning 125
- 2.2.3. Mangler ved arbejdet 131
- 2.3. Tibageholdelse af regnskabsmateriale 132
- 3. **Ansvarsformerne og deres indbyrdes sammenhæng** 135
- 3.1. Den overordnede sammenhæng 135
- 3.2. Uagtsomhed, culpa og god skik 138
- 3.2.1. Strafferetlig og uagtsomhed og culpa 139
- 3.2.2. Culpa og god skik 140
- 3.2.3. Strafferetlig uagtsomhed og god skik 142
- 3.3. Sammenfatning 143

Kapitel 4. Revisors erstatningsretlige ansvar

Af Paul Krüger Andersen

1. **Indledning** 111
- 1.1. Om erstatningsansvaret i almindelighed. Retskilderne 147
- 1.2. Professionsansvaret 149
- 1.3. Ansvaret over for klient/tredjemand 152
2. **Ansvarsgrundlaget. Culpabedømmelsen** 153
- 2.1. God skik-reglerne 153
- 2.2. Ansvarsbedømmelsen inden for revisors enkelte arbejdsområder 155
 - 2.2.1. Den egentlige revision 155
 - 2.2.1.1. Besvigelser 155
 - 2.2.1.2. Debitorer, varebeholdninger, igangværende arbejder m.m. 157
 - 2.2.1.3. Forpligtelser m.m. 160
 - 2.2.1.4. Andre fejl og forsømmelser i forbindelse med revisionen 161
 - 2.2.1.5. Revisors eventuelle ansvar over for kreditorerne ved en virksomheds konkurs 161
 - 2.2.2. Anden bistand 162
 - 2.2.3. Ansvar for rådgivning 166
3. **Årsagsforbindelse med adækvans** 169
4. **Tabet** 172
5. **Klientens eller tredjemands egen skyld eller medvirken** 174
6. **Den ansvarsmæssige betydning af revisors påtegninger** 177
- 6.1. Revisionspåtegninger 177
- 6.2. Andre påtegninger og erklæringer 180
7. **Revisors øvrige muligheder for at friholde sig for ansvar** 182
8. **Ansvaret mellem flere revisorer** 185
- 8.1. Ansvaret mellem flere selvstændige revisorer 185
- 8.2. Ansvaret for medarbejdere 187
9. **Forsikring** 188
- 9.1. Indledning: Garanti- og ansvarsforsikring 188
- 9.2. Garantiforsikring 189
- 9.3. Revisoransvarsforsikring 190

Kapitel 5. Strafansvaret

Af Vagn Greve & Lars Bo Langsted

1. **Indledning** 199

2. **De almindelige strafbarhedsbetingelser** 199
- 2.1. Kravet om lovhjemmel 199
 - 2.1.1. Legalitetsprincippet 199
 - 2.1.2. Rammebestemmelser 200
 - 2.1.3. Forsøg 201
 - 2.1.4. Medvirken 202
 - 2.1.5. Fortolkning 202
 - 2.1.6. Undladelser 203
- 2.2. Tilregnelser og straffrihedsgrunde 204
 - 2.2.1. Objektivt ansvar 204
 - 2.2.2. Skyldformer 204
 - 2.2.3. Grov uagtsomhed 206
 - 2.2.5. Uagtsomhed 206
 - 2.2.6. Straffrihedsgrunde 207
3. **Almindelige strafferegler** 208
4. **Strafansvar for erklæringer m.m.** 211
- 4.1. Indledning 211
- 4.2. Undladte erklæringer 211
 - 4.2.1. Undladelser i almindelighed 211
 - 4.2.2. Undladt underskrift m.m. 211
 - 4.2.3. Egen politianmeldelse m.m. 212
 - 4.2.4. Undladt svar til myndigheder 217
 - 4.2.5. Vidnepligt 219
- 4.3. Erklæringer på utilstrækkeligt grundlag 223
- 4.4. Usande erklæringer 225
- 4.5. Falske erklæringer 228
- 4.6. Krænkende erklæringer 230
 - 4.6.1. Fredskrænkelser 230
 - 4.6.2. Ærekrænkelser 231
- 4.7. Erklæringer i strid med tavshedspligten 233
 - 4.7.1. Straffelovens § 152 233
 - 4.7.2. Markedsføringsloven 235
 - 4.7.3. Berettiget brud på tavshedspligten 236
 - 4.7.5. Medarbejdere 238
5. **Andre lovovertrædelser** 239
- 5.1. Alment 239
- 5.2. Stillingsmisbrug 239
- 5.3. Bestikkelse 240
- 5.4. Diverse 240
6. **Medvirken** 241
- 6.1. De almindelige medvirkensregler 241

- 6.2. Medhjælpere og ansvar 244
- 6.3. Ansvar for kolleger 245
- 7. **Sanktionerne** 245
- 7.1. Straffene og strafudmåling 245
- 7.2. Rettighedsfrakendelse 246
- 8. **Særligt om international strafferet** 249
- 8.1. Kriminalitet begået i Danmark 249
- 8.2. Grundprincipper 249
- 8.3. Reglernes territoriale begrænsning 250
- 8.4. Domstolenes kompetence 253
- 8.5. Overførsel af strafforfølgning 254
- 8.6. Retshjælp 255
- 8.7. Udlevering 256

Kapitel 6. Disciplinæransvaret

Af Lars Bo Langsted

- 1. **Grundtræk og oversigt** 262
- 1.1. Indledning 262
- 1.2. Disciplinæransvarets karakter 263
- 1.3. Offentligt disciplinæransvar 264
- 1.4. Oversigt 264
- 2. **Nævnsprocessen** 265
- 2.1. Nævnenes sammensætning, opbygning og kompetence 267
 - 2.1.1. Nævnenes sammensætning og opbygning 267
 - 2.1.1.1. Disciplinærnævnenes sammensætning og opbygning 267
 - 2.1.1.2. Revisornævnets sammensætning og opbygning 268
 - 2.1.2. Nævnenes funktionelle kompetence 269
 - 2.1.3. Klageadgang 271
 - 2.1.3.1. Klageadgang til disciplinærnævnene 272
 - 2.1.3.2. Klageadgang til Revisornævnet 273
 - 2.1.4. Nævnenes saglige kompetence 274
 - 2.1.4.1. Klager i kollegiale spørgsmål 274
 - 2.1.4.2. Klager over revisors honorar 275
 - 2.1.4.3. Revisors adfærd qua revisor 276
 - 2.1.4.4. Særligt om konsulentvirksomheder m.v. 278
 - 2.1.4.5. Afgrænsning over for straf- og erstatningsansvar 278
 - 2.1.4.6. Særligt om rettighedsfrakendelse 280
- 2.2. Proceduren ved nævnsbehandlingerne 281

- 2.2.1. Disciplinærnævnene 281
- 2.2.2. Revisornævnet 282
- 2.2.3. Særlige spørgsmål 283
 - 2.2.3.1. Er nævnene bundet af parternes klageangivelser? 283
 - 2.2.3.2. Medinddragelse af revisionsvirksomheden 287
- 2.3. Behandlede sager ved nævnene 288
- 3. **Ansvarsgrundlaget** 290
- 3.1. Indledning 290
- 3.2. Disciplinæransvarets objektive område 291
 - 3.2.1. Omhu, nøjagtighed og hurtighed 292
 - 3.2.2. God revisorskik 293
 - 3.2.2.1. Forholdet til de kollegiale regler 293
 - 3.2.2.2. Samlebegreb og forholdet til andre god skik-regler 295
 - 3.2.2.3. Forholdet til anden lovgivning 296
 - 3.2.2.4. Begrebsindholdet i forskellige sammenhænge 298
 - 3.2.2.5. Sammenfatning 300
 - 3.2.2.6. Vurdering af begrebet som strafhjemmel 300
- 3.3. Subjektive betingelser for pålæggelse af ansvar 302
 - 3.3.1. Indledning 302
 - 3.3.2. Teoriens opfattelse 303
 - 3.3.3. Revisornævnets praksis 305
 - 3.3.4. Vurdering og konklusion 309
- 3.4. Særligt om rettighedsfrakendelse 311
- 3.5. Særligt om revisionsvirksomheder 312
- 3.6. Forældelse 315
- 4. **Sanktionerne og deres faktiske anvendelse** 317
- 4.1. Indledning 317
 - 4.1.1. Sanktionstyperne 317
 - 4.1.2. Overgangsproblemer 317
 - 4.1.3. Statistik 320
- 4.2. Advarsel 320
- 4.3. Irettesættelse 321
- 4.4. Bøde 321
- 4.5. Frakendelse af beskikkelse/registreringsbevis 325
 - 4.5.1. Begrænset frakendelse 325
 - 4.5.2. Fuldstændig frakendelse 326
- 5. **Prøvelse af nævnenes afgørelser** 329
- 5.1. Afgørelser truffet i medfør af LSR § 18a, stk. 1 og 3 329

- 5.2. Afgørelser truffet i medfør af LSR § 19a, stk. 1, jf. 18a, stk. 1 og 3 329
- 5.3. Afgørelser truffet i medfør af LSR § 19a, stk. 2 (frakendelser) 330

Kapitel 7. Foreningsansvaret

Af Lars Bo Langsted

1. **Indledning** 334
 - 1.1. Oversigt og udviklingslinier 334
 - 1.2. Tvungent medlemskab? 336
2. **Foreningen af Statsautoriserede Revisorer** 337
 - 2.1. Hidtil gældende regler 337
 - 2.2. Etikmodellen 338
 - 2.3. Etikudvalget 339
 - 2.4. Eksklusion 340
3. **Foreningen af Registrerede Revisorer** 343
 - 3.1. Hidtil gældende regler 343
 - 3.2. Det nuværende regelsæt 343
 - 3.3. Eksklusion 344
4. **Foreningen Danske Revisorer** 346
 - 4.1. En klagesags behandling 346
 - 4.2. Responsumudvalget 347
 - 4.3. Bestyrelsen 347
 - 4.4. Antallet af behandlede sager 348
5. **Ansvarsgrundlaget** 348
6. **Efterprøvelse af foreningernes afgørelser** 349

Lovregister 351

Afgørelsesregister 359

Stikordsregister 362

Forkortelsesliste

AL	Aktieselskabsloven
APL	Anpartsselskabsloven
DL	Danske lov
DRR	Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer
DSR	Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer
FDR	Foreningen Danske Revisorer
FOB	Folketingets ombudsmands beretning
FRR	Foreningen af Registrerede Revisorer
FSR	Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
FT	Folketingstidende
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountants
LEF	Lov om erhvervsdrivende fonde
LRR	Lov om registrerede revisorer
LSR	Lov om statsautoriserede revisorer
NL	Næringsloven
Påtegningsbek.	Påtegningsbekendtgørelsen
RB	Revisorbladet
RR	Revision & Regnskabsvæsen
RT	Rigsdagstidende
RR virk.bek.	Bekendtgørelse om registrerede revisorerers virksomhed
SR virk.bek.	Bekendtgørelse om statsautoriserede revisorerers virksomhed
STRL	Straffeloven
Ufr	Ugeskrift for Retsvæsen
ÅRL	Årsregnskabsloven

Ofte anvendte bøger angives således:

Mogens Christensen og Lars Bo Langsted: Revisorer – lovene om statsautoriserede og registrerede revisorer med kommentarer, G.E.C. Gads forlag 1990:

Christensen og Langsted: Komm.RL

Bernhard Gomard: Revisors stilling i retlig belysning, Munksgaards Forlag 1979: Gomard: Revisor

Anvendte bøger

Vagn Greve og Lars Bo Langsted: Hovedlinier i Erhvervsstrafferetten, 3. udgave, Danmarks Jurist- og Økonomforbund, 1992:

Greve og Langsted: Hovedlinier

Olaf Hasselager og Aksel Runge Johansen: Revisorloven med kommentarer, FSRs forlag 1990:

Hasselager og Runge Johansen: Komm.RL

Bernhard Gomard, Jens Møller og Claes Nilas (red.): Kommenteret retsplejelov, 4. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1989:

Komm.rpl.

Vagn Greve, Asbjørn Jensen, Bent Unmack Larsen, Gorm Toftegaard Nielsen og Per Lindegaard: Kommenteret straffelov, Almindelig Del, 5. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1993:

Komm.strl.I

Vagn Greve, Asbjørn Jensen, Bent Unmack Larsen, Gorm Toftegaard Nielsen og Per Lindegaard: Kommenteret straffelov, Speciel Del, 5. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1994:

Komm.strl. II

Knud Waaben: Strafferettens almindelige del I (ansvarslæren) og II (sanktionslæren), 3. udgave, G.E.C. Gads forlag 1993:

Waaben Alm.D. I eller II

Knud Waaben: Strafferettens specielle del, 3. udgave, G.E.C. Gads forlag 1989:

Waaben Sp.D

Introduktion

1. og 2. udgaven af denne bog er blevet anvendt som undervisningsgrundlag i faget revisoransvar på handelshøjskolernes cand. merc. aud. studier. Derudover håber vi, at også praktikere – revisorer, advokater og andre – har fundet de tidligere udgaver anvendelige.

Nærværende 3. udgave er strukturmæssigt identisk med 2. udgaven, men flere af kapitlerne er i lyset af de meget omfattende ændringer, der er sket i revisorlovgivningen i henholdsvis 1992 og 1994, i omfattende grad omskrevne.

Forfatterne er henholdsvis lektor ved Handelshøjskolen i Århus (*Lars Bo Langsted*, advokat (L)), professor samme sted (*Paul Krüger Andersen*, lic.jur.), lektor ved Aalborg Universitet (*Mogens Christensen*, statsautoriseret revisor) og professor ved Københavns Universitet (*Vagn Greve*, lic.jur.).

Det juridiske ansvar kan deles i tre ansvarsformer: det erstatningsretlige, det strafferetlige og det disciplinære ansvar. Efter traditionelle juridiske fagopdelinger hører behandlingen af disse ansvarsformer hjemme i forskellige fagdiscipliner. Erstatningsansvaret for revisorer behandles således som en speciel del af erstatningsretten, som igen hører hjemme i det *civilretlige retsområde*. I modsætning hertil behandles det strafferetlige og det disciplinære ansvar (i det begrænsede omfang sidstnævnte overhovedet behandles) sædvanligvis i det *offentligretlige retsområde*. Vi har imidlertid fundet det nyttigt at behandle alle ansvarsformerne indenfor samme bogs rammer.

Størrelsen af de enkelte kapitler er (fortsat) ikke udtryk for vægtning af de forskellige ansvarsformers betydning, hverken kvantitativt eller kvalitativt, men angiver alene de enkelte forfatters vurdering af områdets kompleksitet og nyhedsværdi sammenholdt med læsernes formodede forudsætninger for tilegnelse af juridisk stof. Specielt skal bemærkes, at kapitel 6 om disciplinæransvaret er meget omfattende. Dette skyldes tildels den ændrede struktur af

Introduktion

disciplinærforfølgningssystemet, men primært at det har været nødvendigt, at vurdere og analysere disciplinæransvarets »almindelige del«, da dette ikke er gjort i andre danske værker. Samtlige forfattere har bestræbt sig på alene at medtage de dele af deres område, som kan antages at have relevans for revisorer, hvad enten disse er studerende eller færdiguddannede.

Bogens opbygning er således:

Efter kapitel 1, hvori revisor og dennes arbejdsopgaver beskrives, følger kapitel 2, hvori der foretages en kort gennemgang af den historiske udvikling af revisorlovgivningen. I kapitel 3 behandles såvel det offentligretlige som det civilretlige grundlag for revisors virksomhed; kapitlet afsluttes med en kort redegørelse for forskelle og lighedspunkter mellem de tre ansvarsformer. Herefter behandles revisors civilretlige ansvar i kapitel 4 og i kapitlerne 5 og 6 beskrives det offentligretlige ansvar. I kapitel 5 behandles strafansvaret, idet dette som udgangspunkt er det mest indgribende ansvar og dernæst i kapitel 6 disciplinæransvaret, der må betegnes som det »mildeste« af de offentligretlige ansvarsformer. I kapitel 7 behandles rudimenterne af foreningsansvaret forstået som det disciplinære ansvar, der håndhæves af revisorforeningerne.

I forhold til 2. udgaven er der sket følgende ændringer:

Kapitel 1 er ændret i lyset af lovændringerne – især ændringerne fra 1994. *Kapitel 2* er ført a jour, *kapitel 3* er ændret noget i afsnit 1, men er derudover blot ført a jour, ligesom kapitlerne 4 og 5. *Kapitel 6* om disciplinæransvaret er ændret dels i lyset af 1992-lovændringerne, dels suppleret med et afsnit om proceduren m.v. ved nævnenes sagsbehandling. *Kapitel 7* er fuldstændigt omskrevet.

Redaktionen af bogen er afsluttet pr. 15. juni 1994.

Forfatterne

KAPITEL I

Revisor og revisors arbejde

Af Mogens Christensen

1. Revisors funktion

1.1. Revisors funktion i samfundsmæssig betydning

Begrebet revisor og revisors funktion kan i forskellige afskygninger følges op gennem historisk tid. Revisorerhvervet som profession er dog af nyere dato, kun lidt over 100 år. En profession opstår først, når de samfundsmæssige forhold konkretiserer behovet for professionen, og et sådant behov opstod i 1800-tallet som en følge af industrialiseringen og det tiltagende demokrati. Industrialiseringen medførte selskabsdannelser og en spredning af ejerkredsen, og især en større afstand mellem dem, der investerer, og dem, der i den daglige drift forvalter investeringerne. Demokratiseringen har medført øget lovgivning om erhvervsforhold, og et ønske om offentligt indseende med det erhvervsliv, der spiller en så stor samfundsmæssig rolle. Disse forhold – sammen med en stigende grad af fremmedfinansiering i virksomhederne – har medført behov for økonomisk information fra virksomhederne til de eksterne interessegrupper: investorer, kreditorer, offentlige myndigheder, offentligheden m.fl.

For at økonomisk information kan udveksles og danne grundlag for beslutninger, må den økonomiske information være troværdig. En virksomheds (ureviderede) informationer vil blive betragtet med den grad af tillid/mistillid, som den enkelte bruger har til virksomheden. Reviderede informationer får tilføjet det aspekt, at en uafhængig fagkyndig har undersøgt og udtalt sig om informationerne, og skulle derfor alt andet lige nyde større tillid. Betingelsen for, at revisors undersøgelser og udtalelser giver en sådan »værditilvækst« til de økonomiske informationer, er, at brugere har tillid til revisor. Det vil brugere kun have, hvis revisor opfattes

som værende *uafhængig*, således at revisor alene ud fra faglige hensyn af-

Indeholder en udtømmende og fuldstændigt ajourført gennemgang af reglerne om revisors erstatningsansvar, strafansvar og disciplinære ansvar.

Samtlige ansvarsbetingelser og en række af revisors typiske arbejdsområder sammenholdes, forklares og sættes i ansvarsmæssig sammenhæng.

De senest vedtagne lovændringer er alle indarbejdet i denne udgave, der tillige rummer den eneste fyldige samlede danske fremstilling af det disciplinære ansvar for et liberalt erhverv.

Bogen henvender sig til revisorer og revisorstuderende samt alle, der beskæftiger sig med revisoransvar, f.eks. advokater og selskabers direktions- og bestyrelsesmedlemmer.