

Revisornævnet

Revisornævnets Årsberetning 2 0 1 0



**Revisornævnets
Årsberetning 2010**

**Afgivet i henhold til § 13 i bekendtgørelse nr. 664 af 26. juni
2008 om Revisornævnet**



INDHOLD

| | |
|---|----|
| 1. Formandens beretning for 2010 | 9 |
| 2. Nævnets kontaktoplysninger | 11 |
| 3. Nævnets sammensætning i 2010 | 13 |
| 4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar | 15 |
| 5. Årets statistik | 19 |
| 6. Nævnets praksis i beretningsperioden | 25 |
| 6.1 Nævnet kompetence og reaktionsmuligheder | 25 |
| 6.1.1 Personel kompetence | 25 |
| 6.1.2 Saglig kompetence | 27 |
| 6.1.3 International kompetence | 29 |
| 6.2 Disciplinæransvaret | 30 |
| 6.2.1 Ansvarsformer | 30 |
| 6.2.2 Gerningsindhold | 32 |
| 6.2.2.1 Individualansvar | 32 |
| 6.2.2.2 Virksomhedsansvar | 34 |
| 6.2.2.3 Accessorisk virksomhedsansvar | 35 |
| 6.2.3 Ansvarsbetingelser | 36 |
| 6.3 Påtaleret | 37 |
| 6.3.1 Retlig interesse | 37 |
| 6.3.2 Udøvelse af klagebeføjelse – repræsentation og succession | 40 |
| 6.3.3 Forældelse | 42 |
| 6.3.4 Klagens indhold og form | 42 |

| | |
|---|----|
| 6.4 Erklæringsarbejde | 45 |
| 6.4.1 Erklæringsafgivelse | 46 |
| 6.4.2 Registrering i Revireg | 48 |
| 6.4.3 Ikke udelukkende til hvervgiverens eget brug | 49 |
| 6.4.4 Tilfældegruppe 1 – kvalitetsmangler ved selve erklæringen | 50 |
| 6.4.5 Tilfældegruppe 2 – kvalitetsmangler ved andre dele af revisors bistand | 51 |
| 6.4.6 Tilfældegruppe 3 – adfærdsmangler | 53 |
| 6.5 Revisortilsynet | 57 |
| 6.5.1 Kompetence | 57 |
| 6.5.2 Standardbøden ved virksomhedsansvar for mangler ved kvalitetsstyringsystem | 59 |
| 6.5.2.1 Når et kvalitetsstyringsystem slet ikke er anskaffet | 59 |
| 6.5.2.2 Når et kvalitetsstyringsystem er anskaffet (og eventuelt installeret), men ikke taget i brug | 59 |
| 6.5.2.3 Når et kvalitetsstyringsystem er anskaffet, installeret og taget i brug, men systemet lever efter sit indhold ikke op til gældende krav | 60 |
| 6.5.2.4 Når et kvalitetsstyringsystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig | 61 |
| 6.5.3 Anvendelsesområdet for strafbortfald | 61 |
| 6.5.3.1 Tilfældegruppe 1 (overvejende formelle fejl, der ikke har ført til indholdsmæssige fejl) | 61 |
| 6.5.3.2 Tilfældegruppe 2 (alvorlige erklæringsfejl) | 62 |
| 6.5.3.3 Tilfældegruppe 3 (alvorlige erklæringsfejl og mindre formelle fejl) | 63 |
| 6.5.3.4 Tilfældegruppe 4 (kun individualansvar, ikke tillige virksomhedsansvar) | 63 |
| 6.5.4 Flere tilfælde til samtidig påkendelse og gentagelsesvirkning | 64 |
| 6.5.5 Virksomhedsansvarets ophør | 65 |
| 6.5.6 Kontrollanten indklages af den kontrollerede. | 67 |
| 6.5.7 Betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet | 70 |
| 6.6 Visse spørgsmål om strafskyld og strafudmåling | 73 |
| 6.6.1 Bagatelgrænse | 73 |
| 6.6.2 Gentagelsesvirkning | 74 |
| 6.6.3 Frakendelse | 75 |
| 6.6.4 Inhabilitet | 75 |
| 6.6.5 Erklæringsafgivelse på helt utilstrækkeligt grundlag | 78 |
| 6.6.6 Aktionærlån | 78 |

| | |
|--|----|
| 6.7 Visse sagsbehandlingsspørgsmål | 82 |
| 6.7.1 Udsættelse | 82 |
| 6.7.1.1 Verserende straffesag mod indklagede | 82 |
| 6.7.1.2 Andre verserende sager af mulig betydning for klagesagen | 82 |
| 6.7.1.3 Flere klagesager mod samme indklagede | 83 |
| 6.7.2 Indklagede besvarer ikke nævnets høring | 84 |
| 6.8 Fuldbyrkelse | 85 |
| 6.9 Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser | 86 |
| Bilag 1 | |
| Uddrag af revisorloven | 89 |
| Bilag 2 | |
| Bekendtgørelse om Revisornævnet | 93 |



1. Formandens beretning for 2010

For Revisornævnet har en række faktorer bevirket, at året 2010 ikke har været "business as usual".

Eftervirkningerne af, at der over en længere periode i 2009 ikke var udpeget et fuldtalligt formandskab, og at nævnet derfor kun kunne arbejde på "vågeblus", har sat sit præg på nævnets virksomhed langt ind i 2010. Det efterslæb, som nævnet herved blev påført udefra, har nævnet forsøgt at indhente ved en intensiveret indsats og møderække.

Nævnet har i 2010 afholdt i alt 14 møder og afsluttet i alt 96 sager. Produktiviteten i beretningsåret har dermed været den næsthøjeste nogensinde, og dette resultat må betegnes som tilfredsstillende.

Årets ekstraordinære indsats har ikke blot haft til formål at komme efterslæbet til livs, men har også til sigtet generelt at søge den samlede sagsbehandlingstid nedbragt til et væsentligt lavere niveau og helst til noget mindre end 1 år.

Som et led i disse bestræbelser og med særligt fokus på at effektivisere sagsforberedelsen og forbedre servicen over for parterne har nævnet omlagt berammelsessystemet. Pr. 1. juli 2010 iværksatte nævnet således en forsøgsordning med forhåndsberømmelse, og forsøgsperioden blev foreløbig fastsat til resten af 2010. For parterne indebærer denne ordning ikke mindst den fordel, at de allerede umiddelbart efter sagens modtagelse i nævnet nu får meddelelse om, hvornår deres sag kan forventes behandlet og afgjort. Dette må i sig selv anses som en væsentlig forbedring, men det er tillige forventningen, at omlægningen vil medvirke til at koncentrere parternes forberedelse af sagen og dermed til at forkorte den samlede sagsbehandlingstid.

Herudover har nævnet også taget forskellige andre initiativer på "de indre linier" med det sigte at modernisere nævnets sagsgange og arbejdet i nævnets to afdelinger. Herunder er der taget et nyt journalsystem i brug, som samtidig gør det lettere at overvåge sagsbehandlingen på dens forskellige stadier.

Med henblik på at gøre det nemmere for parterne og deres rådgivere at orientere sig om nævnets virksomhed, herunder regelgrundlag, forretningsgange og afgørelser, er der nu indført en særlig søgefunktion på nævnets hjemmeside, hvor afgørelserne offentliggøres, ligesom årsberetningen i år er væsentlig udbygget med en gennemgang af beretningsårets praksis.

Nævnets bestræbelser i 2010 har således været koncentreret om at forbedre informationsniveauet til parterne og om at nedbringe sagsbehandlingstiden.

Samtidig er der dog anledning til at gøre opmærksom på, at den høje produktivitet i 2010 var resultatet af en ekstraordinær indsats, som var tænkt som en engangsforanstaltning, og som nævnet med de nuværende ressourcer ikke har mulighed for at gøre permanent. Det må herved erindres, at alle medlemmer af nævnet, herunder også formandskabet, udfører hvervet ved siden af deres sædvanlige beskæftigelse i deres hovedstillinger, og at bemanningen i nævnet – såvel som de tidligere nævn - har været uændret gennem en meget lang årrække, hvor sagstilgangen til stadighed har været stigende. Dette sætter naturlige grænser for, hvor meget mere tid de pågældende har mulighed for at stille til rådighed for nævnsarbejdet.

Endvidere må det holdes for øje, at sagsbehandlingstiden ikke kun påvirkes af produktiviteten. En anden væsentlig faktor er sagstilgangen, som i 2010 var på 94 sager. Dette antal er ikke blot en rekord – det højeste antal, som nogensinde er modtaget på et enkelt år – men også en meget markant stigning i forhold til året før, hvor nævnet i 2009 modtog i alt 72 nye sager.

I de første 5 fulde år af Revisornævnets virke (perioden 2005 – 2009) har den gennemsnitlige årlige sagstilgang været på 74 sager. Sættes dette gennemsnit til indeks 100, er indeks for sagstilgangen i 2010 således 127 – en stigning på mere end 25 %. Dette er først og fremmest resultatet af en udvikling, der uventet satte ind mod årets slutning, idet sagstilgangen hen over det meste af året i lang tid pegede i retning, at 2010 på dette punkt ville blive et normalt år.

Dermed er nævnet ved udgangen af 2010 blevet bragt i en situation, hvor det må konstateres, at det - til trods for alle ekstraordinære og målrettede bestræbelser på at nedbringe gennemløbstiden og til trods for den opnåede høje produktivitet - ikke har givet sig udslag "på bundlinien", fordi den væsentligt forøgede sagstilgang har udlignet den positive virkning af alle initiativer, således at det kun lige akkurat er lykkedes at holde trit med stigningen i sagsmængden.

Nævnet har i 2010 pålagt bøder for et beløb på i alt 2.700.000 kr.

Taber Rasmussen

2. Nævnets kontaktoplysninger:

Revisornævnet
Nyropsgade 37
1602 København K

Telefon 45 85 85 95

Sekretariatets åbningstid: Hverdage fra kl. 10.00 – 12.00

Sekretariatet betjenes af:
Juridisk sekretær Aleksander Pilgaard
Juridisk sekretær Lena Falk
Kontorfuldmægtig Bodil Sørensen

Nævnets hjemmeside: www.revisornævnet

Nævnets e-mailadresse: disc@mail.tele.dk
(kan IKKE benyttes til indlæg i verserende sager)



3. Revisornævnets sammensætning i 2010:

Formandskab:

| | |
|--------------|--|
| Formand: | Landsdommer Steen Taber Rasmussen (tiltrådt 20. april 2009) |
| Næstformand: | Dommer Lone Molsted (fungerende formand 1. januar – 20. april 2009) |
| Næstformand: | Dommer Karen Duus Mathiesen (tiltrådt 20. april 2009) |

Godkendte revisorer:

| | |
|------------|--|
| Medlem: | Reg. rev. Dorrit Kirckhoff Hansen, Revisionskontoret i Dauggaard |
| Suppleant: | Reg. rev. Hans Skriver, HS Revision |
| Medlem: | Reg. rev. Karin Hansen, Dansk Revision, Frederikssund |
| Suppleant: | Reg. rev. Carl Sivesgaard, Revisor Team Nord |
| Medlem: | Statsaut. rev. Ole Neerup, Ernst & Young |
| Suppleant: | Statsaut. rev. Kjeld Chr. Bøg, Deloitte |
| Medlem: | Statsaut. rev. Poul Erik Gram Olsen, KPMG |
| Suppleant: | Statsaut. rev. Karl Erik Nielsen, Revisionsfirmaet Leo Hansen |
| Medlem: | Statsaut. rev. Flemming Petersen, PricewaterhouseCoopers |
| Suppleant: | Statsaut. rev. Finn Elkjær Nielsen, Mortensen & Beierholm |
| Medlem: | Reg. rev. Carsten Rosenvinge, Dansk Revision |
| Suppleant: | Reg. rev. Per Plejdrup, RealVision |

Repræsentanter for regnskabsbrugerne:

| | |
|------------|---|
| Medlem: | Advokat Ulla Brandt, Dansk Erhverv |
| Suppleant: | Advokat Claus Møller Olsen, Dansk Erhverv |
| Medlem: | Afdelingsdirektør Bo Dam Klausen, Nordea |
| Suppleant: | Kontorchef Lene Andersen, Finansrådet |
| Medlem: | Chefkonsulent Kristian Koktvedgaard, Dansk Industri |
| Suppleant: | Konsulent Morten Quist Fog, Dansk Industri |
| Medlem: | Chief Financial Officer Helle Okholm, Multidata Holding A/S |
| Suppleant: | Juridisk konsulent Kim Haggren, Dansk Industri |
| Medlem: | Økonomidirektør Lars Wallberg, LD |
| Suppleant: | Økonomichef Morten Bang-Jensen, LD |
| Medlem: | Fhv. chef for virksomhedsrelationer Birthe Werner |
| Suppleant: | Juridisk konsulent Mette Flensted Louring, ATP |

4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar

I oversigtsform gives her svar på 10 af de hyppigst forekommende spørgsmål.

Svarene er tænkt som en kortfattet information og kan derfor kun afspejle de vigtigste hovedregler.

I øvrigt henvises til afsnit 6 om nævnets praksis, som indeholder mere udførlige oplysninger.

1. Hvem kan klage?¹

Man kan kun klage, hvis man har en **anerkendelsesværdig interesse i at klage**.

Heri ligger først og fremmest, at klageren har været kunde hos revisor.

Hvis klageren ikke har været kunde, kan man kun klage, hvis man på anden måde er blevet berørt af det arbejde, som revisor har udført, navnlig ved at have disponeret i tillid til rigtigheden af det pågældende arbejde.

2. Koster det noget at klage?²

Det koster et **gebyr på 500 kr.** at klage til nævnet (kun enkelte myndigheder er fritaget).

Man får gebyret tilbagebetalt, hvis man helt eller delvis får medhold i sin klage.

3. Hvem kan der klages over?³

Der kan kun klages over en **godkendt revisor, dvs. at revisor skal være statsautoriseret eller registreret revisor**.

Hvis revisor har været godkendt, men ikke længere er det (f. eks. fordi revisor har deponeret sin godkendelse), kan der alligevel klages, når klagen angår et arbejde, som er udført, mens revisor stadig havde sin godkendelse.

Private klagere (og de fleste myndigheder) kan ikke nøjes med at klage over revisionsvirksomheden. Klagen skal være rettet mod revisor personligt, og navnet på den pågældende revisor skal derfor altid fremgå af klagen.

4. Hvad kan der klages over?⁴

I almindelighed kan private klagere (og de fleste myndigheder) kun klage over en **erklæring**, som revisor har afgivet, og den bistand, som revisor har ydet i den forbindelse.

Hvis revisor ikke har afsluttet sit arbejde med at afgive en erklæring – f. eks. en revisionspåtegning på et regnskab – har nævnet ikke mulighed for at behandle en klage. Der kan derfor ikke klages over rene rådgivningsopgaver eller over bistand, som ikke har resulteret i, at revisor har afgivet en erklæring.

Nævnet kan aldrig tage stilling til rimeligheden af revisors honorar.

5. Gælder der en klagefrist?⁵

Det er en betingelse for at få en klage behandlet, at den erklæring, som klagen angår, **ikke er 5 år gammel** eller mere på det tidspunkt, da nævnet modtager klagen.

6. Hvordan klages der?⁶

Klagen skal indgives skriftligt til nævnets postadresse og skal være **underskrevet** af klageren personligt (eller af dennes repræsentant).

Hvis klagen ikke er underskrevet, er nævnet afskåret fra at behandle sagen. E-mail og telefax kan derfor ikke benyttes til indgivelse af klage.

7. Hvordan behandles sagen?⁷

Inden nævnet kan tage stilling til sagen, skal hver af parterne have lejlighed til at fremkomme med sin beskrivelse af sagens forløb. Dette sker under sagens forberedelse, hvor hver af parterne har adgang til at afgive to indlæg hver og til at indsende de dokumenter, som parten ønsker, at nævnet skal tage i betragtning ved afgørelsen.

Enhver af parterne – dvs. både klager og den indklagede revisor – har endvidere **ret at møde personligt** i nævnet og redegøre for sagen, inden nævnet træffer sin afgørelse.

Som led i sagens forberedelse, vil nævnet spørge parterne, om de ønsker at gøre brug af denne adgang.

Hvis ingen af parterne har ønske om at komme personligt til stede i nævnet (mundtlig behandling), vil nævnet behandle sagen alene på grundlag af de foreliggende skriftlige oplysninger, der fremgår af de dokumenter og indlæg, som fra begge sider er indsendt til nævnet (skriftlig behandling).

Parterne har adgang til at lade sig repræsentere af f. eks. en advokat, men må i så fald selv afholde udgifterne hertil. Nævnet har ikke mulighed for at beskikke advokat for en part.

8. Hvad kan nævnets afgørelse gå ud på?⁸

Nævnet vil normalt ved sin afgørelse tage stilling til, om revisor har overholdt de regler, som gælder for udførelsen af den pågældende erklæringsopgave, og vil typisk bedømme, om revisor har handlet i overensstemmelse med god revisorskik.

Hvis nævnet finder, at der ikke er grundlag for kritik af revisors erklæringsarbejde, vil afgørelsen falde ud til **frifindelse** af revisor.

Finder nævnet derimod, at revisor ikke har overholdt de gældende regler, kan nævnet meddele revisor en **advarel** eller pålægge revisor en **bøde**, som tilfalder statskassen.

I alvorlige tilfælde kan nævnet også **frakende** revisor godkendelsen (beskikkelsen som registreret eller statsautoriseret revisor).

Andre reaktionsmuligheder har nævnet ikke. Nævnet kan således navnlig ikke pålægge revisor at yde erstatning eller bestemme, at revisor har fortabt retten til honorar.

Nævnet kan aldrig tilkende den vindende part sagsomkostninger fra den tabende part i sagen. Parterne må derfor selv bære deres eventuelle udgifter til sagen, f. eks. rejseomkostninger til nævnet eller udgifter til advokat.

9. Hvornår kan nævnets afgørelse forventes?

Nævnets sagsbehandlingstid ligger aktuelt på omkring 1 år som følge af stigende sagstilgang.

10. Er det muligt at klage over nævnets afgørelse?⁹

Nævnet er den øverste administrative instans på området. Nævnet træffer derfor den endelige, administrative afgørelse i klagesagen, og det er ikke muligt at klage over denne afgørelse til nogen anden, administrativ myndighed.

Den part, der er utilfreds med en afgørelse, har dog altid adgang til at indbringe sagen for domstolene.

Hvor kan man læse mere?

De gældende regler for nævnets virksomhed kan læses i denne årsberetning, hvor uddrag af revisorloven og den gældende bekendtgørelse om Revisornævnet er medtaget som bilag.

Disse bilag omfatter også de regler, som der er henvist til i noterne nedenfor.

Endelig indeholder denne årsberetning i afsnit 6 en nærmere beskrivelse af nævnets praksis.

Noter:

“RL” henviser til revisorloven, medens “BKG” henviser til bekendtgørelsen om Revisornævnet.

1. RL § 43, stk. 6.
2. RL § 43, stk. 7, BKG § 5, stk. 3, og § 12, stk. 4.
3. RL § 43, stk. 3, jf. § 44, stk. 1, jf. § 1, stk. 4, sammenholdt med § 43, stk. 4, og § 44, stk. 4, jf. § 1, stk. 5. Kun Revisortilsynet samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan indklage en revisionsvirksomhed direkte, jf. RL § 43, stk. 5.
4. RL § 43, stk. 4, jf. § 1, stk. 2 og 3.
5. RL § 46.
6. BKG § 5, stk. 1.
7. BKG § 5, stk. 2, § 8, § 9, stk. 1, og § 10.
8. RL § 44, stk. 1, 2 og 4.
9. BKG § 11, stk. 3.

5. Årets statistik

Diagram 1: Udviklingen i indkomne sager fordelt over årets måneder i årene 2007 – 2010.

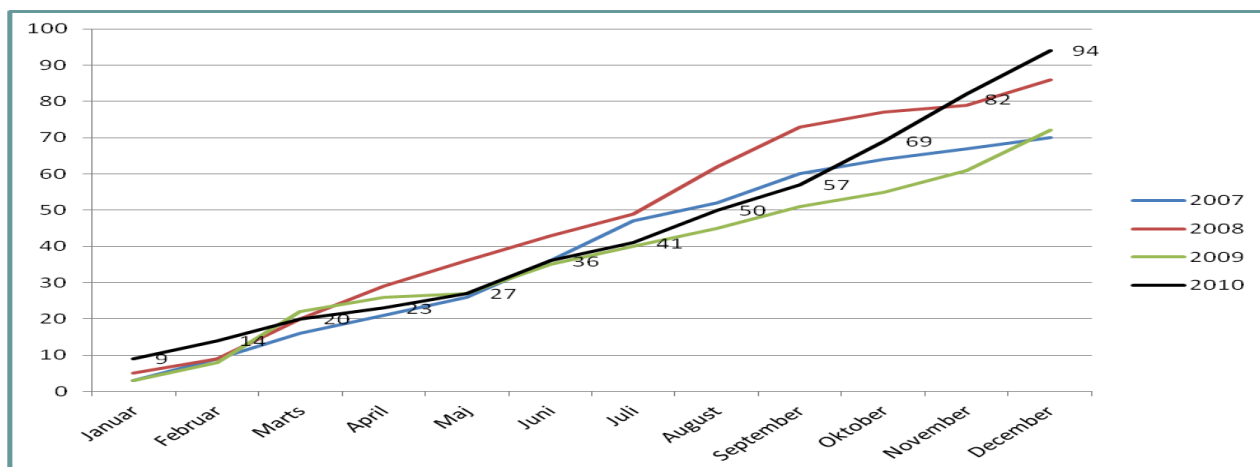


Diagram 2: Udviklingen i afsluttede sager fordelt over årets måneder i årene 2007 – 2010.

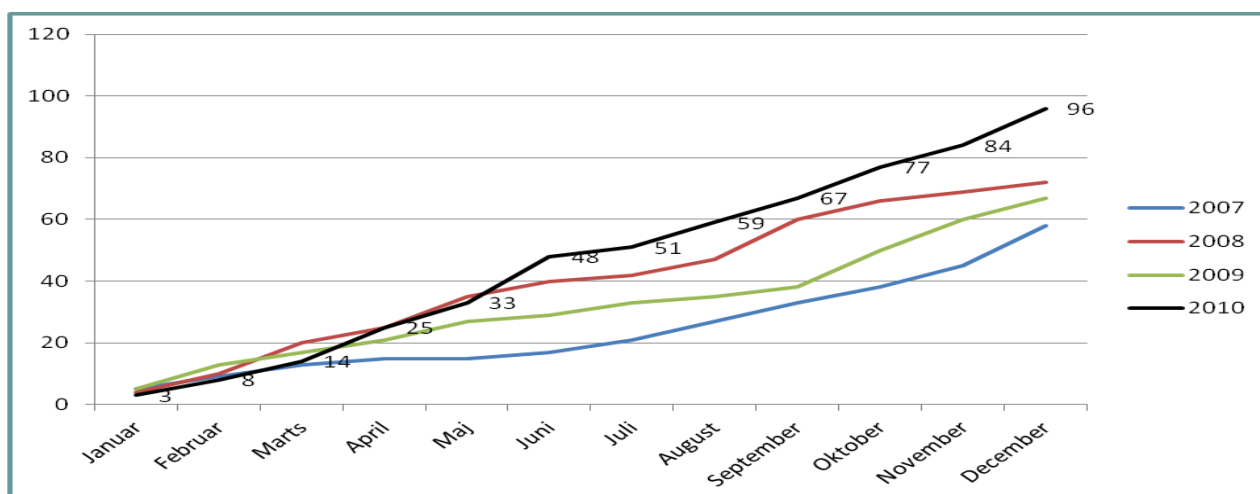


Diagram 3: Antal afsluttede sager i årene 2001 – 2010

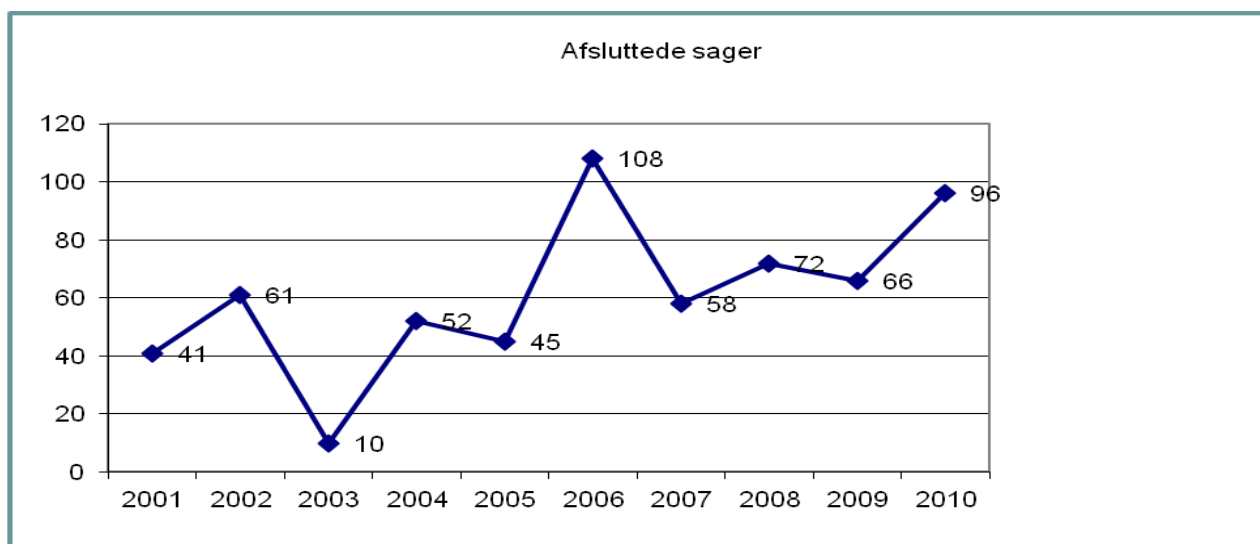


Diagram 4: Indkomne sager i 2010 fordelt på klager.

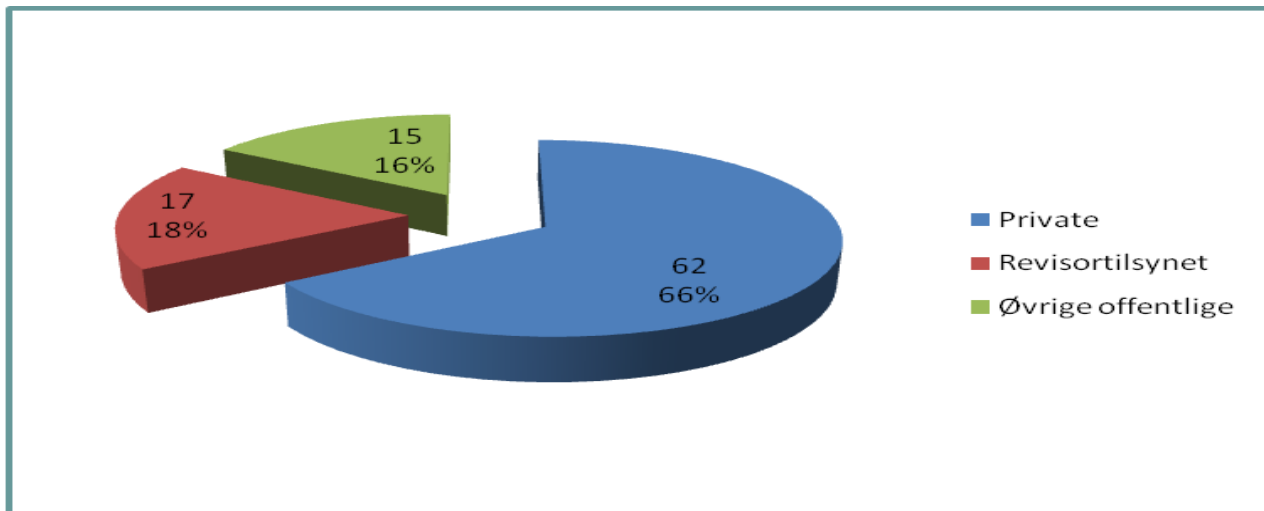


Diagram 5: Afsluttede sager i 2010 fordelt på klager.

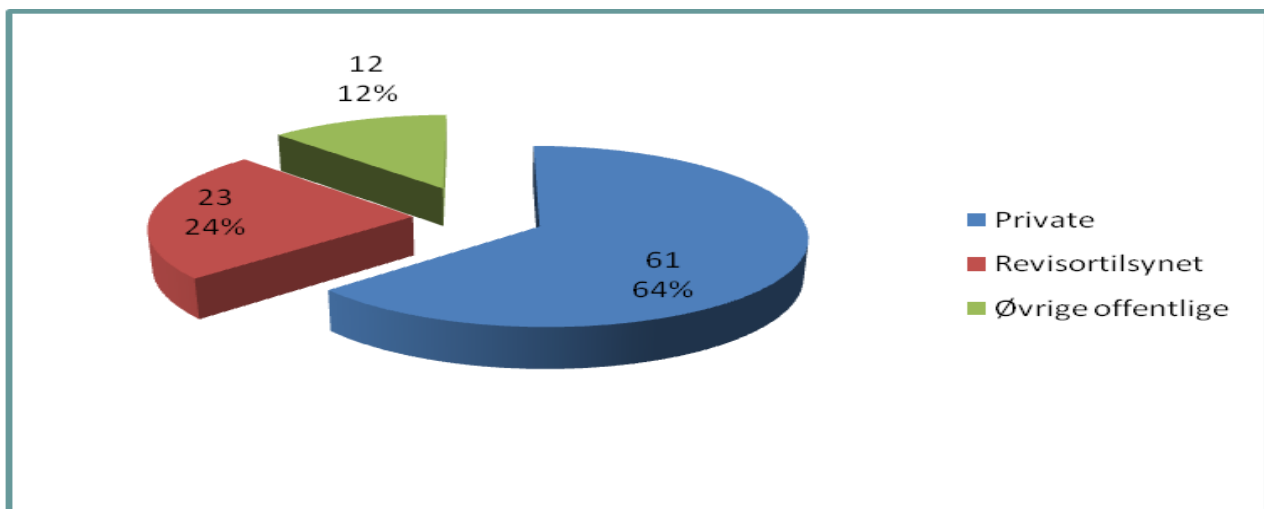


Diagram 6: Verserende sager pr. 31. december 2010 fordelt på klager.

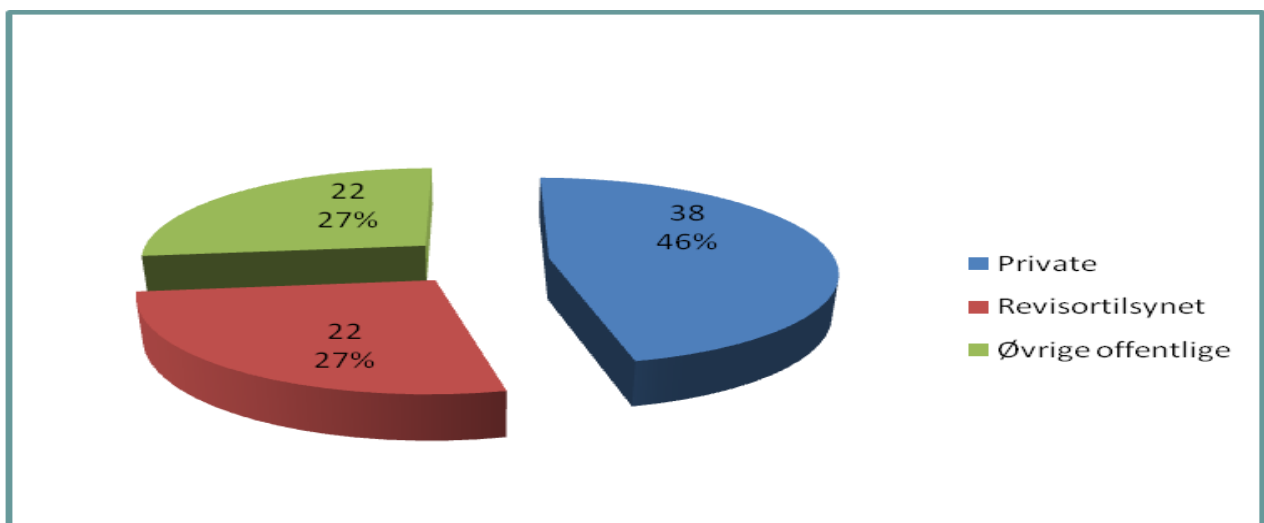


Diagram 7: Fordeling af sager indbragt af offentlige myndigheder i 2010

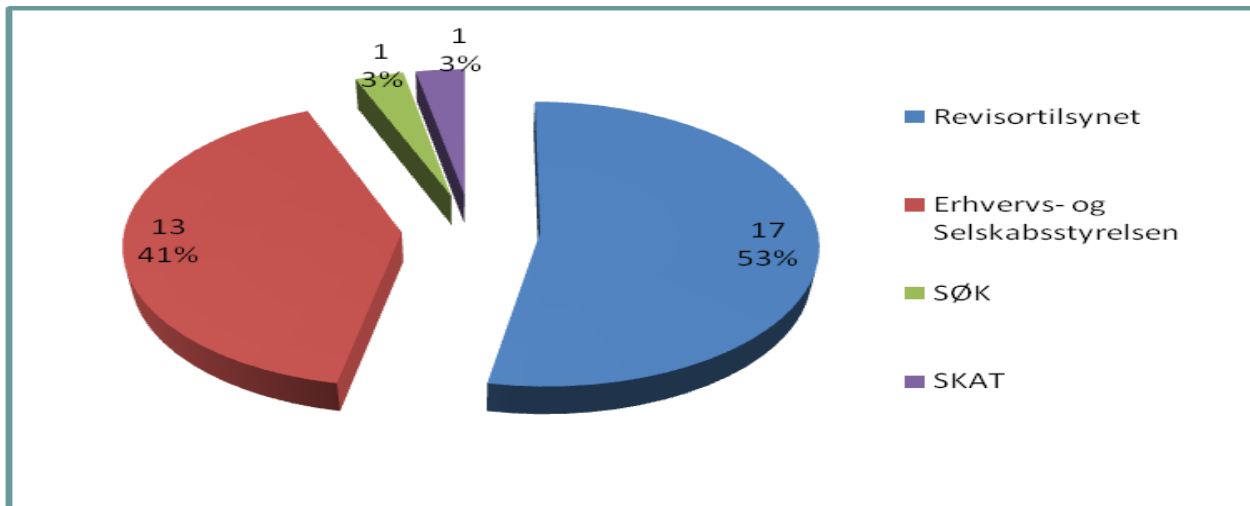


Diagram 8: Afsluttede sager i 2010 hvor klager var en offentlige myndighed. Fordelt på myndighed.

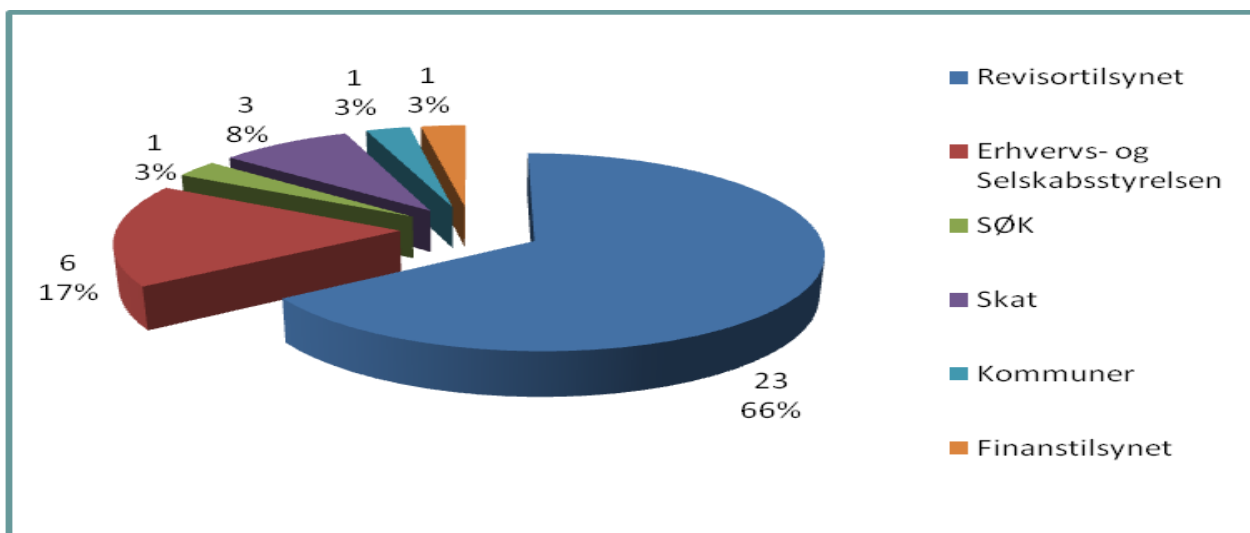


Diagram 9: Verserende sager pr. 31. december 2010, hvor klager er en offentlig myndighed.

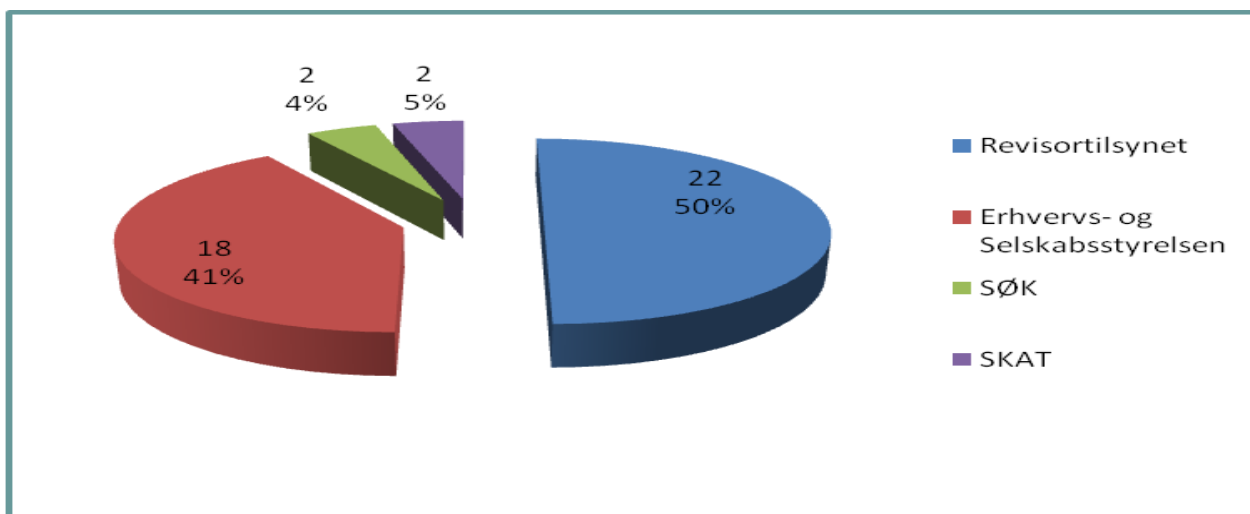


Diagram 10: Udviklingen i antal indkomne sager i perioden 2001-2010 fordelt på klager.

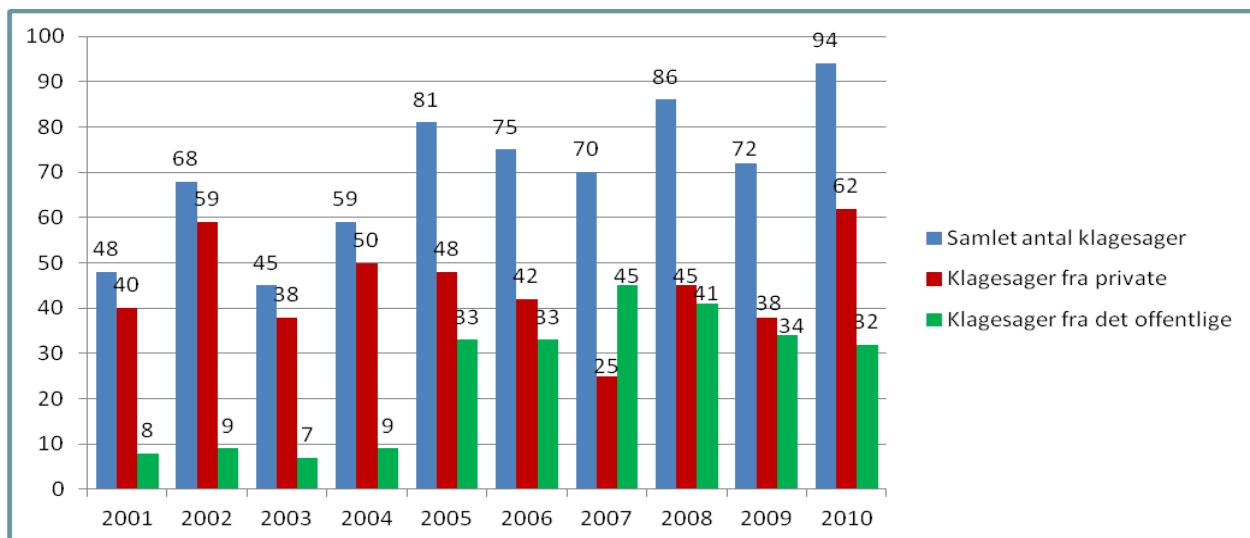


Diagram 11: Udviklingen i sagsmængden i løbet af 2010

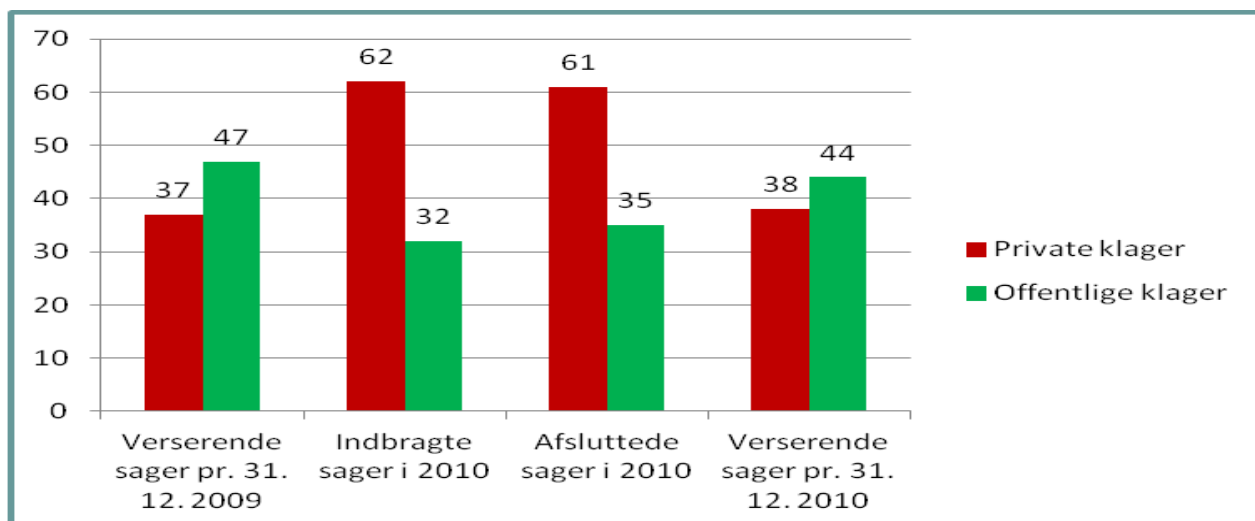


Diagram 12: Fordelingen af indkomne sager fra Revisortilsynet og Erhvervs- og Selskabs-styrelsen i forhold til øvrige indkomne sager i perioden 2004 - 2010

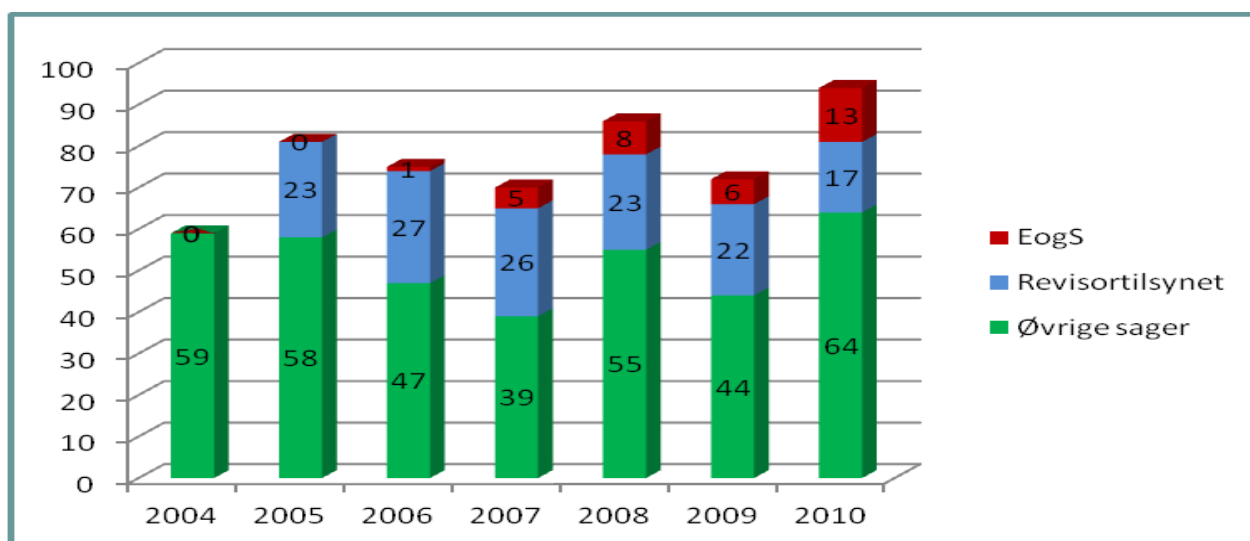


Diagram 13: Fordeling af afsluttede sager i 2010.

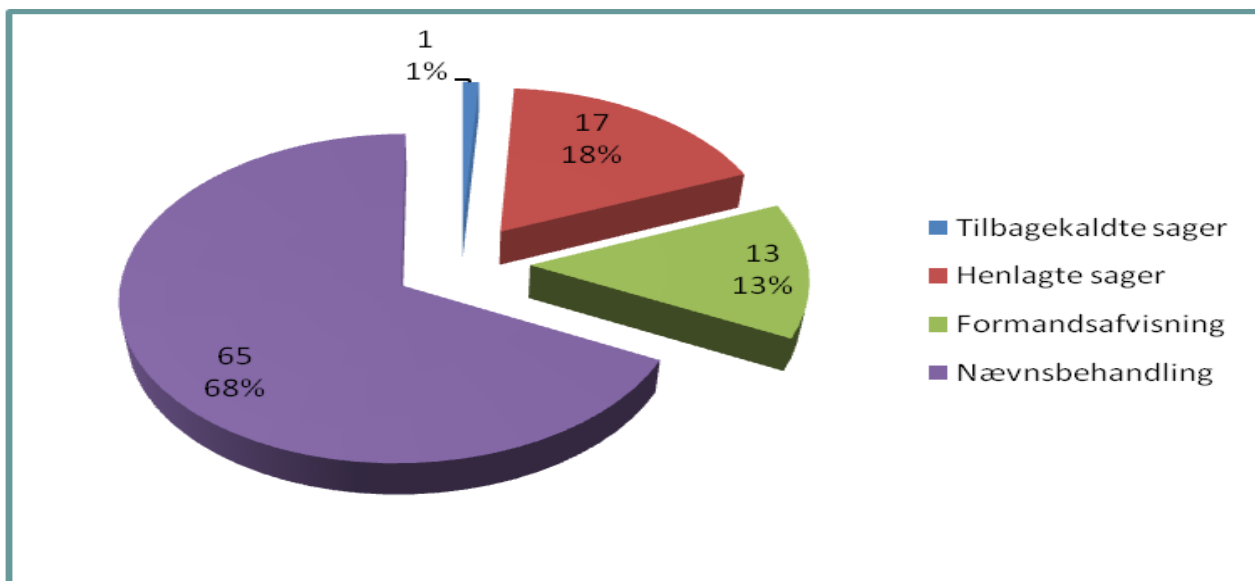


Diagram 14: Fordeling på afgørelser i de nævnsbehandlede sager i 2010.

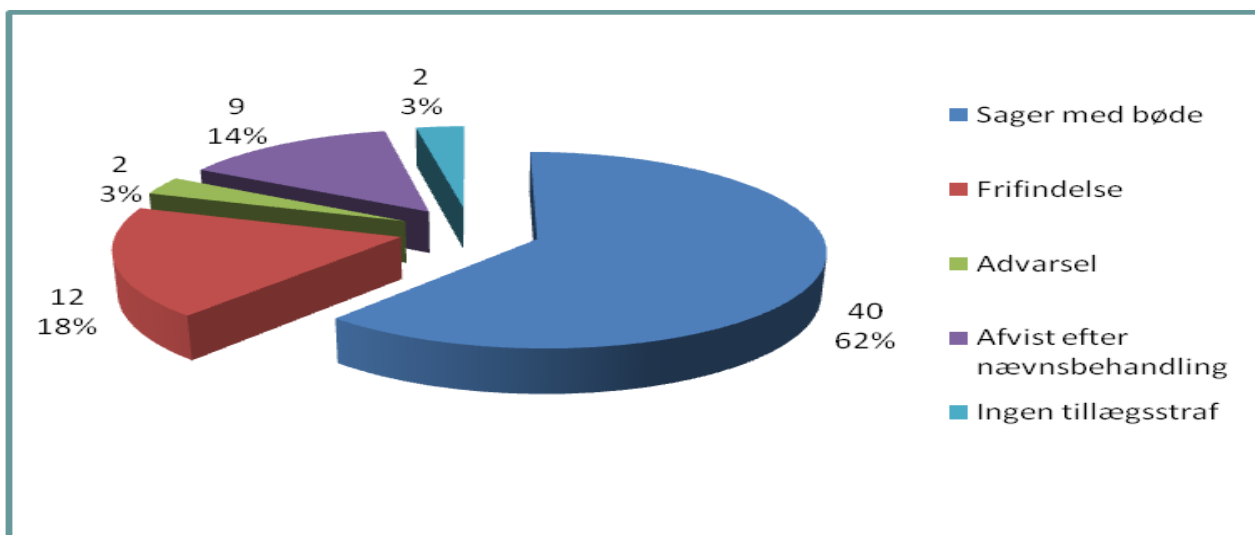
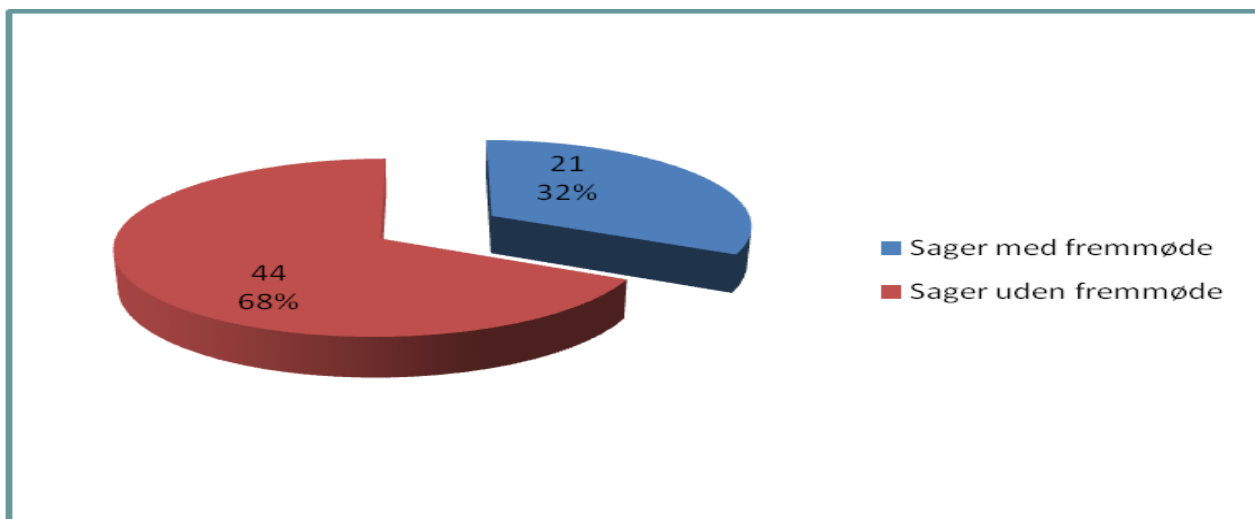


Diagram 15: Nævnsbehandlede sager med og uden fremmøde i 2010.





6. Nævnets praksis i beretningsperioden

I dette afsnit er der anvendt følgende forkortelser:

E&S: Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

RT: Revisortilsynet

RÅ: Revisornævnets årsberetning

6.1 Nævnets kompetence og reaktionsmuligheder

Revisornævnet er et domstolslignende organ, der især har til opgave at håndhæve god revisorskik, og som kan pålægge disciplinær straf, hvis der konstateres overtrædelse af denne faglige norm.

Revisornævnet kan kun træde i funktion, når der foreligger en klage, som er rettet mod nogen, der er undergivet nævnets jurisdiktion, og kun når denne klage kommer fra en behørigt påtaleberettiget.

Der påhviler nævnet pligt til ex officio at påse, at nævnet har kompetence til at behandle en klage.

Såfremt indklagede findes skyldig, kan nævnet pålægge en sanktion i form af en advarsel eller en bøde. Endvidere kan nævnet fratage indklagede retten til at udøve revisorvirksomhed. Andre reaktionsmuligheder har nævnet ikke. Nævnet har således navnlig ikke kompetence til at tage stilling til erstatningskrav eller størrelsen af revisors honorar. Nævnet kan heller ikke pålægge sagsomkostninger.

6.1.1 Personel kompetence

Revisornævnet er nedsat i henhold til revisorloven, hvis fulde titel er lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, og nævnets jurisdiktion er begrænset til denne lovs anvendelsesområde.

Det følger derfor allerede heraf, men i øvrigt også udtrykkeligt af § 43, stk. 3 og 4, jf. § 1, stk. 4 og 5, at nævnet kun kan påkende en klage over en revisor, når denne er en godkendt revisor efter § 3, dvs. er statsautoriseret eller registreret revisor.

Ligeledes kan nævnet kun behandle en klage over en virksomhed, når denne er godkendt som revisionsvirksomhed efter § 13. En revisionsvirksomhed anses som godkendt, når den er behørigt registreret i Revireg, jf. § 5, stk. 9, i bekendtgørelsen om Revireg.

Hvis denne betingelse ikke er opfyldt, afvises sagen. Afvisningen sker typisk som en formandsbeslutning i henhold til § 43, stk. 6. Undertiden angår klagen flere revisorer, hvoraf nogle er godkendte, mens andre ikke er. Disse tilfælde vil sædvanligvis føre til, at sagen forelægges for det samlede nævn, der herefter påkender klagen i realiteten for den godkendte revisors vedkommende, men afviser klagen for den ikke-godkendte revisors vedkommende.

Kendelse af 4. oktober 2010 i sag 49/2009

Klagen angik efter sin ordlyd dels en statsautoriseret revisor, dels en registreret revisor fra samme revisionsanpartsselskab. Imidlertid viste det sig, at kun den ene var godkendt revisor, idet den anden revisor hverken var statsautoriseret eller registreret. Nævnet afviste derfor klagen for sidstnævntes vedkommende, men behandlede klagen over den registrerede revisor.

Beslutning af 6. december 2010 i sag 2/2010

Der var klaget over en registreret revisor og en ikke godkendt revisor fra samme revisionsvirksomhed. Som følge af den manglende godkendelse blev sagen afvist for den ikke godkendte revisors vedkommende (for den godkendte revisors vedkommende skete der ligeledes afvisning, men på grund af manglende retlig interesse).

Det forhold, som klagen angår, skal i tidsmæssig henseende have fundet sted (være begået), mens revisor var godkendt revisor. Er den indklagede (nu) godkendt revisor, men forholdet er begået før godkendelsen, afvises sagen. Det samme gælder, hvis den pågældende ikke længere er godkendt revisor, og forholdet har fundet sted efter deponering eller inddragelse af godkendelsen.

Formandsbeslutning af 5. november 2010 i sag 62/2010

Den indklagede havde deponeret sin beskikkelse som statsautoriseret revisor den 3. juli 2008. Klagen angik forhold, der havde fundet sted efter den 23. april 2009. Da indklagede i den periode, som den rejste klage angik, hverken var registreret eller statsautoriseret revisor, blev sagen afvist.

Hvis forholdet derimod har fundet sted, mens den pågældende var godkendt revisor, har det ikke betydning for individualansvaret, at godkendelsen er deponeret inden påkendelsen i nævnet (se også nedenfor under pkt. 6.5.5).

Nævnets kompetence omfatter også de registrerede revisorer, der er tilknyttet de landøkonomiske foreninger (se revisorlovens § 2, stk. 1, nr. 7, jf. § 17, og som eksempel kendelse af 10. maj 2010 i sag 61/2009).

En godkendt revisor kan lovlige i henhold til EU's etableringsregler være domicileret i udlandet, jf. revisorlovens § 3, stk. 1, nr. 1, men er ikke af den grund undtaget Revisornævnets jurisdiktion.

Andre revisorer, der er etableret i udlandet, men ikke har opnået godkendelse her i landet, kan under de i revisorlovens § 11 angivne betingelser lejlighedsvis afgive erklæring efter § 1, stk. 2 og 3, og er i så fald også omfattet af nævnets jurisdiktion, jf. § 43, stk. 3, 2. pkt.

Endelig bør det anføres, at revisorloven fra 2008 ikke er sat i kraft for Grønlands og Færøernes vedkommende. Her gælder revisorloven fra 2003.

6.1.2 Saglig kompetence

Efter § 43, stk. 3, og § 44, stk. 1, kan nævnet kun behandle klager, der angår revisors udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, dvs. erklæringsopgaver.

Andet revisorarbejde eller andre spørgsmål kan nævnet ikke påkende. Det er udtrykkeligt anført, at nævnet ikke kan tage stilling til klager over revisors vederlag (honorarklager) og heller ikke til kollegiale sager, jf. § 43, stk. 3, sidste pkt.

Beslutning af 5. juli 2010 i sag 43/2009

Et selskab klagede over, at revisor havde sendt fakturaer med honorarkrav for revisionsarbejde til trods for, at denne bistand ikke var bestilt eller aftalt, og at selskabet derfor ikke havde noget klientforhold til revisor. Nævnet lagde imidlertid til grund, at revisors firma var valgt som revisor for selskabet, og at dette var registreret i E&S. Herefter måtte klagen anses som et spørgsmål om berettigelsen af revisors vederlag, som nævnet ikke havde kompetence til at tage stilling til. Klagen blev derfor afvist.

Nedenfor under pkt. 6.4 er der givet en beskrivelse af, hvad der forstås ved en erklæringsopgave, og hvorledes nævnet i sin praksis afgrænser dette begreb.

Konstateres det, at klagen – skønt den er rettet mod en godkendt revisor eller revisionsvirksomhed – ikke angår en erklæringsopgave – afvises klagen. Såfremt klagen i sin helhed angår revisorarbejde, der ikke er en erklæringsopgave, afvises sagen sædvanligvis ved en formandsbeslutning efter § 43, stk. 6. Ellers påkendes de spørgsmål, der angår erklæringsarbejde, af det samlede nævn, som samtidig ved kendelsen herom afviser de punkter i klagen, der ikke vedrører en erklæringsopgave. Se hertil følgende eksempler fra beretningsperioden:

Formandsbeslutning af 3. februar 2010 i sag 64/2009

Indklagede var revisor for et A/S. Da klagen angik en mellemregningsopgørelse – der i øvrigt kun forelå i udkast – kunne klagen over fejl og mangler i denne opgørelse ikke tages under påkendelse, idet der ikke forelå erklæringsarbejde efter revisorlovens § 1, stk. 2. Klagen blev derfor afvist.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 47/2009

Et ægtepar ejede en udlejningsejendom og havde en ejendomsadministrator, der også forestod regnskaber og selvangivelse. Efter mandens død antog enkens advokat en revisor til at vurdere, om der var foregået uregelmæssigheder ved administrators udøvelse af sit virke. Den rapport, som revisor herefter afgav, fandtes ikke at være en erklæring, der var omfattet af revisorloven. En anmodning til Skat om genoptagelse med henblik på anvendelse af virksomhedsskatteordningen indebar ikke en erklæring. Udarbejdelse af årsregnskab uden, at der var foretaget revision eller i øvrigt afgivet erklæring, var heller ikke erklæringsarbejde. Da ej heller udarbejdelsen af den pågældende selvangivelse konkret kunne anses for erklæringsarbejde (se herom nedenfor under pkt. 6.4.4), blev klagen afvist i sin helhed.

Formandsbeslutning af 10. august 2010 i sag 33/2010

Klagen var overvejende begrundet i, at revisor havde udvist ligegyldighed ved ikke at orientere klager om konsekvenserne af konkrete dispositioner, ved ikke selv at løse opgaver og problemer, når de var opstået, samt ved ikke at ville godtgøre klager dennes ekstraudgifter til rettelse af fejl, personlige udgifter, belastning af kontor og søvnløse nætter. Da klagen ikke vedrørte revisors afgivelse af erklæringer, men alene hans rådgivning og manglende vilje til at betale erstatning, blev sagen afvist.

Kendelse af 20. oktober 2010 i sag 31/2009-R

Revisor havde påtaget sig samtidig at være både administrator og revisor for en mindre andelsboligforening. Et medlem klagede over, at revisor havde været inhabil som følge af denne dobbeltrolle, hvorunder revisor også havde været referent ved bestyrelsesmøder. Nævnet konstaterede, at revisors virke som administrator, herunder som referent, ikke var omfattet af nævnets kompetence, der var begrænset til erklæringsarbejde, hvorfor klagen i denne henseende blev afvist. Derimod tog nævnet under påkendelse, om revisor havde været inhabil som revisor, når hun tillige var administrator for foreningen.

Beslutning af 8. december 2010 i sag 21/2010

Revisor havde afgivet vurderingsberetning i forbindelse med en selskabsstiftelse, som revisor selv havde forestået. Klagen angik langsommelighed i forbindelse med stiftelsen. Da klagen således ikke angik den del af revisors bistand, der var erklæringsarbejde (vurderingsberetningen), blev klagen afvist.

Efter revisorloven må *erklæringsopgaver* kun udføres af revisor gennem en revisionsvirksomhed, og så vel revisor selv som revisionsvirksomheden skal være behørigt *registreret i Revireg* (§ 16, stk. 1 og 2, i revisorloven samt § 2 og § 1, stk. 2 og 3, i bekendtgørelsen om Revireg). Både revisors og revisionsvirksomhedens navn skal anføres (erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 9, § 9, stk. 5, og § 14, stk. 6).

Disse – og de tilsvarende regler under revisorloven fra 2003 – gav tidligere anledning til en vis usikkerhed om nævnets kompetence i tilfælde, hvor reglerne ikke var overholdt. Det skyldtes en udtalelse i forarbejderne (bemærkningerne til § 2 i revisorloven fra 2003), hvorefter retsvirkningen af en erklæringsafgivelse uden om en revisionsvirksomhed var ugyldighed. Ud fra en betragtning om, at nævnets kompetence var begrænset til erklæringsarbejde, hvorved måtte forstås gyldigt erklæringsarbejde, kom praksis ind på at afvise sager, hvor disse formelle krav til erklæringsafgivelsen, herunder registrering i Revireg, ikke var opfyldt (se senest kendelse af 25. august 2008 i sag 32/2007-R).

Nævnet har imidlertid genovervejnet problemstillingen og anser ikke længere disse regler for at regulere nævnets saglige kompetence. Det er således nu nævnets praksis, at en klage kan tages under påkendelse, selv om registreringsforholdene i Revireg ikke har været i orden. Endvidere kan tilsidesættelsen af registreringsforskrifterne sanktioneres som en selvstændig overtrædelse – forudsat, at overtrædelsen er rejst som et klagepunkt i sagen, jf. også nedenfor under pkt. 6.4.2.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 85/2008

Revisor havde ikke på noget tidspunkt været tilknyttet en revisionsvirksomhed registreret i Revireg, og hans revisionsfirma, hvorigennem han havde erklæret sig på nogle regnskaber, havde heller ikke på noget tidspunkt været registreret i Revireg. Da revisor imidlertid som

godkendt revisor havde handlet som offentlighedens tillidsrepræsentant ved afgivelsen af de pågældende erklæringer, havde Revisornævnet desuagtet kompetence til at tage klagen under påkendelse, og revisor blev pålagt en bøde.

Kendelse af 23. september 2010 i sag 42/2008 m.fl.

Revisors enkeltmandsvirksomhed var på et sent tidspunkt blevet registreret i Revireg. De til bedømmelse foreliggende erklæringer var imidlertid afgivet forud for dette tidspunkt og i øvrigt til dels gennem et andet firma end enkeltmandsvirksomheden. Den manglende registrering i Revireg var ikke til hinder for, at nævnet behandlede sagen. Manglerne ved registreringen i Revireg førte til disciplinærstraf, men kun i det omfang de var gjort til et klagepunkt.

6.1.3 International kompetence

I nævnspraksis har der, så vidt vides, ikke tidligere været anledning til at tage stilling til spørgsmålet om nævnets internationale kompetence. Imidlertid har den stigende internationalisering medført, at dette spørgsmål kom frem til påkendelse i beretningsperioden. Baggrunden var, at danske godkendte revisorer efter EU-reglerne om fri etableringsret lovligt kan være domicileret i udlandet og herfra udføre erklæringsarbejde for danske klienter (jf. ovenfor under pkt. 6.1.1). Nævnets adgang til at påkende klager over sådanne revisorer er ikke klart reguleret i revisorloven og er et spørgsmål om Revisornævnets internationale kompetence.

Kendelse af 23. september 2010 i sag 42/2008 m.fl.

Sagen angik sambehandling af 5 klager fra RT, E&S samt 3 konkursboer over erklæringsarbejde, udført af en dansk godkendt revisor, som i henhold til EU-reglerne var bosiddende i Storbritannien, hvorfra han drev sin revisorvirksomhed. Klagerne var dels danske myndigheder, dels konkursboerne efter selskaber, der havde været hans klienter. Spørgsmålet var nu, om nævnet kunne behandle klagerne. Det lagdes til grund, at de erklæringer, der forelå til bedømmelse, var afgivet på revisors forretningssted i udlandet, men derpå afsendt til relevant brug her i landet. Nævnet bemærkede, at disciplinæransvaret efter fast nævnspraksis i vid udstrækning behandles efter samme principper, som gælder for strafansvaret efter straffeloven, når der ikke ved revisorloven var gjort afvigelse herfra. Der fandtes at være en offentlig interesse knyttet til, at det er muligt over for revisor at håndhæve de regler, som revisor skal iagttage i sin egenskab af revisor med dansk beskikkelse i tilfælde, hvor revisor udfører erklæringsopgaver og derfor i henhold til revisorloven virker som offentlighedens tillidsrepræsentant. Nævnet fandt derfor, at nævnets straffemyndighed måtte følge af princippet i straffelovens § 8, nr. 2. Samtidig tilføjede nævnet, at samme resultat muligt også fulgte af princippet i straffelovens § 9, stk. 2.

I den forbindelse kan der være anledning til at påpege, at der ikke kan drages slutning fra, at nævnet har jurisdiktionskompetence, til, at sagen herefter skal påkendes som om, at det påklagede forhold var begået her i landet. Selv om nævnet har jurisdiktionskompetence over for den pågældende revisor og dermed kan håndhæve eventuelle overtrædelser begået af den pågældende, er det et selvstændigt og herfra forskelligt spørgsmål, hvorvidt der foreligger en overtrædelse. Dette beror på, om nogen dansk regel er

overtrådt, og er et spørgsmål om reglernes territoriale gyldighedsområde. Særlovgivningen anses traditionelt for at være territorielt begrænset til Danmark.

Med støtte i revisorlovens forarbejder udtalte nævnet om dette spørgsmål i den omtalte kendelse,

“at revisorloven bygger på en forudsætning om, at en person (eller revisionsvirksomhed), der har erhvervet beskikkelse som statsautoriseret eller registreret revisor, skal respektere de pligter, der følger af revisorloven og anden relevant, dansk lovgivning m.v. ved udførelse af erklæringsarbejde (herunder kvalitetskontrol), i hvert fald til brug for danske klienter og danske myndigheder, hvad enten den pågældende revisor (eller revisionsvirksomhed) selv er hjemmehørende her i landet eller lovligt er domicileret i udlandet.

Da (den indklagede revisor) i alle de til påkendelse foreliggende tilfælde har afgivet sine erklæringer til brug for danske klienter og myndigheder, er målestokken for bedømmelsen den relevante danske lovgivning, selv om han har afgivet erklæringerne fra forretningsstedet i Storbritannien, hvor han lovligt er hjemmehørende.”

6.2 Disciplinæransvaret

6.2.1 Ansvarsformer

Disciplinæransvaret er en form for strafansvar. Revisorlovens *ansvarsformer* er følgende

- *Individualansvar* – det personlige strafansvar for revisor som fysisk person
- *Virksomhedsansvar* – strafansvar for revisionsvirksomheden som juridisk person
- *Accessorisk virksomhedsansvar* – en særlig ansvarsform, hvor virksomhedsansvaret er betinget af et individualansvar

Selv om en part har klagebeføjelse - herunder retlig interesse, når dette kræves efter loven – kan alle disse ansvarsformer ikke aktiveres af enhver part.

Individualansvaret – det direkte ansvar for revisor personligt – er den eneste ansvarsform, som alle andre påtaleberettigede parter end Revisortilsynet og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan aktivere, jf. revisorlovens § 43, stk. 3. Det betyder, at der kun kan klages over revisor som fysisk person, aldrig direkte over revisionsvirksomheden, medmindre klager er Revisortilsynet eller Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Virksomhedsansvaret – det direkte strafansvar for revisionsvirksomheden som juridisk person – kan ingen andre end Revisortilsynet samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen gøre gældende, jf. revisorlovens § 43, stk. 5. End ikke de øvrige myndigheder m.v., der er fritaget for kravet om retlig interesse, kan indklage en revisionsvirksomhed direkte.

Accessorisk virksomhedsansvar er i revisorlovens § 44, stk. 4, 1. og 2. pkt., defineret som et “medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter”. Heraf følger, at dette ansvar er betinget af, at der også statueres ansvar for revisor personligt. Selv om der kan siges at være tale om en form for medvirken-

sansvar, forstås bestemmelsen således, at en klager ikke kan indskrænke sig til alene at gøre ansvar gældende mod virksomheden – dette tilkommer som anført kun Revisortilsynet samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Ansvarsformen knytter sig således til individualansvaret som et accessorisk ansvar. Det er en særegen ansvarsform, der ikke kendes i strafferetten i øvrigt, og som ikke spiller nogen rolle i nævnets praksis, om end den påberåbes af og til.

Såfremt andre end Revisortilsynet samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, herunder andre offentlige myndigheder, indgiver klage over en revisionsvirksomhed som sådan og derfor savner påtalebeføjelse i forhold til virksomhedsansvaret, sker der afvisning. Endnu er der dog ikke direkte taget stilling til, om dette også gælder i forhold til anklagemyndigheden, der jo selv kan rejse straffesag ved domstolene mod den pågældende revisionsvirksomhed, jf. straffelovens § 26.

Kendelse af 3. januar 2010 i sag 72/2008-S

Skat klagede både over en revisor og over den revisionsvirksomhed, som han var tilknyttet. I forhold til revisionsvirksomheden angik klagen, at virksomheden ikke havde etableret et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem. Nævnet realitetsbehandlede klagen over revisor. Da Skat ikke var påtaleberettiget i anledning af eventuelle mangler ved kvalitetsstyringssystemet og i øvrigt ikke havde anført andre klagepunkter til støtte for, at der burde pålægges revisionsvirksomheden medansvar efter den dagældende revisorlovs § 20, stk. 4 (nu § 44, stk. 4), blev klagen over revisionsvirksomheden derimod afvist.

Kendelse af 24. august 2010 i sag 78/2008-S

Et ApS mente, at et ubetalt fakturatilgodehavende hos 2 andre selskaber ved en fejl ikke var medtaget i de 2 selskabers regnskaber. ApS klagede derfor over de 2 selskabers revisor og dennes revisionsvirksomhed. Til støtte for, at også revisionsvirksomheden skulle pålægges ansvar, gjorde ApS gældende, at virksomhedens kvalitetskontrol ikke var i orden. Nævnet afviste klagen over revisionsvirksomheden med den begrundelse, at kun Revisortilsynet var klageberettiget vedrørende spørgsmålet, om en revisionsvirksomheds kvalitetsstyringssystem var hensigtsmæssigt implementeret.

Undertiden må en klage, hvorunder revisionsvirksomheden inddrages, forstås således, at det ikke er det direkte virksomhedsansvar, men derimod det accessoriske virksomhedsansvar, som gøres gældende. I så fald sker der ikke afvisning, men spørgsmålet tages under påkendelse i realiteten.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 85/2008

Skat klagede dels over revisor personligt, dels over hans enkeltmandsvirksomhed. Klagen angik regnskaberne gennem nogle år for en landmand. Revisor blev pålagt en bøde. Hvad angik revisionsvirksomheden, bemærkede nævnet, at klagen uden nærmere begrundelse også inddrog virksomheden, men at nævnet ikke fandt noget grundlag for at pålægge revisionsfirmaet som sådant disciplinæransvar. For revisionsvirksomhedens vedkommende skete der derfor frifindelse.

Kendelse af 26. august 2010 i sag 20/2009-R

Et leasingfirma havde leaset en bil ud til et A/S og klagede nu dels over A/S' revisor, der havde forsynet årsrapporten for A/S med en blank revisionspåtegning, dels over revisionsvirksomheden. Påtegningen fandtes mangelfuld på en række punkter, og revisor blev på-

lagt en bøde. Derimod blev revisionsvirksomheden frifundet, da det ikke fandtes godtgjort, at den havde medansvar for revisors tilsidesættelse af sine pligter.

Det accessoriske virksomhedsansvar er et medansvar og kan ikke gøres gældende uden et samtidigt individualansvar for revisor. Efter nævnets praksis følger heraf, at revisor skal være tilknyttet den pågældende revisionsvirksomhed, før der kan blive tale om at henføre en klage over virksomheden til det accessoriske ansvar.

Kendelse af 8. december 2010 i sag 26/2009

Klagerne havde indgået kontrakt med Dansk Revisions Selskab A/S "som formidlingsvirksomhed" om førelse af årsregnskab og udarbejdelse af selvangivelse mv. Dansk Revisions Selskab A/S – der ikke var registreret i Revireg - overlod revisionsopgaven til en revisor, der var selvstændig med egen enkeltmandsvirksomhed, og som ikke var tilknyttet Dansk Revisions Selskab A/S. Klagerne indgav klage over såvel revisor som Dansk Revisions Selskab A/S. Nævnet bemærkede, at klagerne ikke kunne gøre et direkte virksomhedsansvar gældende. Da revisor ikke var tilknyttet Dansk Revisions Selskab A/S som hverken indehaver eller ansat, kunne nævnet heller ikke tage klagen over selskabet under påkendelse efter reglerne om accessorisk virksomhedsansvar. Klagen blev derfor afvist for selskabets vedkommende (resultatet kunne formentlig også være begrundet med, at selskabet ikke var registreret i Revireg og derfor slet ikke var en revisionsvirksomhed).

6.2.2 Gerningsindhold

6.2.2.1 Individualansvar

Den handling eller undladelse, der kan medføre *individualansvar*, er i selve straffennormen beskrevet som tilsidesættelse af de pligter, som stillingen medfører, jf. revisorlovens § 44, stk. 1 (og § 43, stk. 3). Gerningsindholdet er således *pligtforsømmelse*.

Bestemmelsen indskrænker sig til at hjemle straf, *når* der foreligger pligtforsømmelse, men siger derimod ikke noget om, *hvornår* en strafbar pligtforsømmelse foreligger.

Selve straffennormen er således ganske upræcis i sin angivelse af gerningsindholdet. Det er overladt til praksis og nævnets udfyldende virksomhed at foretage den materielle afgrænsning af det strafbares område.

Denne opgave må løses ved inddragelse af andre uden for selve straffennormen gældende normer, skrevne som uskrevne, der regulerer, hvorledes revisor skal udføre en erklæringsopgave.

For så vidt angår *erklæringsopgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2* – de i praksis mest betydningsfulde tilfælde – angiver bestemmelsen i § 16, stk. 1, den *overordnede målestok* for vurderingen af, hvilke pligter der påhviler revisor. Denne bestemmelse foreskriver, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant og skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder med den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. Endvidere skal revisor i den forbindelse udvise integri-

tet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu. Det centrale element i denne opremsning – der er blevet længere i forhold til tidligere revisorlovgivning – er stadig begrebet *god revisorskik*.

Revisorlovens § 16, stk. 1, må betegnes som en retlig standard uden konkret indhold. Bedømmelsen af, om der foreligger en pligtforsømmelse, som medfører strafansvar, kræver en fastlæggelse af, hvilke pligter der i den konkrete situation har påhvilet revisor, og dette beror på andre normer.

En del af disse normer findes efterhånden i revisorloven og de i medfør heraf udstedte bestemmelser. Som eksempler kan nævnes den vigtige bestemmelse i § 16, stk. 2, hvorefter erklæringsopgaver efter § 1, stk. 2, kun må udføres gennem en revisionsvirksomhed, og habilitetskravene i §§ 24 – 26. Blandt de administrative forskrifter har navnlig erklæringsbekendtgørelsen og uafhængighedsbekendtgørelsen væsentlig betydning. Ved fastlæggelsen af, hvilke pligter der konkret har påhvilet revisor, kan også uden for revisorlovgivningen gældende regler få betydning, f. eks. bestemmelser i selskabslovgivningen (ulovlige aktionær- og anpartshaverlån).

Også skrevne normer uden for lovgivningen inddrages i bedømmelsen. Det gælder ikke mindst fagets egne revisionsstandarder, der fastsætter, hvad der er god revisorskik på et bestemt område.

Endelig kan uskrevne normer få betydning, og nævnet er da henvist til at anlægge sin egen bedømmelse og gøre sig selv til eksponent for, hvad der følger af god revisorskik.

Gennem sin virksomhed er Revisornævnet således med til at udfylde normerne for god revisorskik, men deler denne opgave sammen med andre organer, navnlig Responsumudvalget i FSR - danske revisorer (og de tidligere responsumudvalg i FRR og FSR). Medens nævnets kompetence er snævert afgrænset til erklæringsarbejde, har responsumudvalget et videre arbejdsfelt og kan f. eks. også tage stilling til honorarspørgsmål.

Imidlertid er der også en betydelig overlapning mellem nævnet og responsumudvalget, som betyder, at begge organer kan få forelagt den i princippet samme klage. Det forekommer derfor, at nævnet ved behandlingen af en klage præsenteres for responsumudvalgets udtalelse i samme sag. Parterne har adgang til at fremlægge denne udtalelse i nævnssagen. Såfremt der undertiden måtte forekomme forskelle i vurderingerne mellem nævnet og responsumudvalget, må det erindres, at sagerne kan være forelagt de respektive organer på forskelligt grundlag, og at forskelle i bevisførelsen også vil afspejle sig i afgørelserne.

Kendelse af 4. oktober 2010 i sag 21/2009-R

Klager rettede henvendelse til FRR's responsumudvalg vedrørende revisors bistand for årene 2004 - 06. Da responsumudvalgets udtalelse forelå i februar 2009, indklagede hun revisor for nævnet vedrørende de samme år og fremlagde udvalgets udtalelse. Udvalget havde konstateret, at der på stort set alle klagepunkter var faktisk uenighed om forløbet mellem klager og revisor. Udvalget havde derfor anført, at udvalget ikke kunne foretage en bedømmelse af forholdet, da dette ville bero på en juridisk vurdering af bevismateriale, som det ikke henhørte under responsumudvalget at foretage. Som følge heraf kunne udvalget ikke på det foreliggende grundlag udtale nogen kritik af revisor for så vidt angik 2005 og

2006. Derimod fandt udvalget dog, at revisor, som for 2004 havde givet supplerende oplysning om momsdifferencer, for dette år burde have medvirket til korrektionsangivelser og have rådgivet klager herom. Nævnet tiltrådte responsumudvalgets vurdering vedrørende 2004 og frifandt i øvrigt revisor for 2005 og 2006.

Hvad dernæst angår *erklæringsopgaver efter § 1, stk. 3* – hvor revisorloven kun finder begrænset anvendelse – er den *overordnede målestok* en anden. Her gælder kravet om god revisorskik ikke. Efter § 16, stk. 3, skal revisor (blot) udvise professionel kompetence og fornøden omhu. Der er heller ikke noget forbud mod inhabilitet, men det kræves dog, at revisor giver oplysning herom, hvis uafhængighedsbestemmelserne ikke er overholdt. Erklæringsbekendtgørelsen indeholder enkelte bestemmelser, der også regulerer § 1, stk. 3-erklæringer.

6.2.2.2 Virksomhedsansvar

For virksomhedsansvarets vedkommende findes straffehjemmelen i revisorlovens § 44, stk. 4, 1. pkt. Lovteknisk er straffenormen anderledes udformet, end det er tilfældet for individualansvarets vedkommende. Straffenormen angiver her i modsætning til individualansvaret ikke noget gerningsindhold, men indskrænker sig blot til at være en henvisningsbestemmelse til klageregelen i § 43, stk. 5, og indebærer således, at der kan straffes, når der kan klages. Afgørende for fastlæggelsen af gerningsindholdet under virksomhedsansvaret bliver derfor den nærmere afgrænsning af, hvad der efter § 43, stk. 5, kan klages over.

Selv om virksomhedsansvaret kun kan aktiveres af Revisortilsynet samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, er gerningsindholdet ikke udformet ens i begge henseender.

I forhold til *Revisortilsynet* består gerningsindholdet i tre led, idet der kan straffes,

1. når revisionsvirksomheden ikke har opstillet retningslinier for uafhængighed, jf. § 24, stk. 6,
2. når revisionsvirksomheden ikke har et kvalitetsstyringssystem, jf. § 28, eller
3. når "der i øvrigt i forbindelse med udførelsen af kvalitetskontrol er fundet fejl eller mangler hos virksomheden, som efter Revisortilsynets opfattelse giver anledning til, at sagen bør indbringes for nævnet".

I en tilsynssag indgår det således som et objektive moment ved den påklagede handling eller undladelse, at den skal være konstateret af Revisortilsynet i forbindelse med udførelsen af kvalitetskontrol. Navnlig pkt. 3 om "fejl eller mangler" er ganske vidtrækkende. Både i Revisortilsynets og i nævnets praksis antages det, at bestemmelsen også hjemler virksomhedsansvar for konkrete erklæringsmangler, der ligeledes kunne pådrage individualansvar for revisor. Herom henvises nærmere til redegørelsen nedenfor under pkt. 6.5.1.

I forhold til *Erhvervs- og Selskabsstyrelsen* består gerningsindholdet alene i et enkelt led, idet der kan straffes,

1. når "styrelsen i forbindelse med en undersøgelse, jf. § 37, finder fejl og mangler hos virksomheden, som efter styrelsens opfattelse giver anledning hertil".

I en styrelsessag indgår det således som et objektive moment ved den påklagede handling eller undladelse, at den skal være konstateret af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i forbindelse med udførelsen af en undersøgelse efter § 37.

Som det ses, er begge straffenorner lovteknisk udformet således, at de i realiteten ikke selv rummer nogen afgrænsning af strafansvaret, men er rent diskretionære straffebestemmelser: der kan straffes, når der efter Revisortilsynets eller Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse skal straffes.

6.2.2.3 Accessorisk virksomhedsansvar

Revisorlovens § 44, stk. 4, hjemler accessorisk virksomhedsansvar, når der påhviler revisionsvirksomheden "medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter". Det indgår derfor i gerningsindholdet, at der objektive skal foreligge den samme pligtforsømmelse som for individualansvarets vedkommende, hvorom henvises til fremstillingen ovenfor under pkt. 6.2.2.1.

Hvad der i øvrigt hører til en objektive afgrænsning af de handlinger eller undladelser, der kan begrunde dette strafansvar, er tvivlsomt og uafklaret – især fordi denne ansvarsform er særegen for disciplinæransvaret og uden betydning i praksis. Der er vist nok tale om en form for medvirkensansvar, om end ansvaret næppe er så vidtrækkende som efter straffelovens § 23.

6.2.3 Ansvarsbetingelser

I overensstemmelse med almindelige strafferetlige principper, jf. straffelovens § 19, er det efter nævnspraksis en betingelse for det disciplinære strafansvar, at *gerningsindholdet objektive er realiseret, og at dette er sket med den fornødne subjektive tilregnelser i form af forsæt eller uagtsomhed*.

Når det gælder en sag om *individualansvaret*, vil hovedspørgsmålet for nævnet som regel være at tage stilling til, om en given forskrift objektive er overtrådt. Revisor har pligt til at kende de gældende bestemmelser, der gælder for udførelsen af en erklæringsopgave, herunder regler i lovgivningen og i revisionsstandarder. Hvis det må fastslås, at der foreligger en objektive overtrædelse, er der derfor ofte ikke behov for at tage udtrykkelig stilling til den subjektive tilregnelser, idet det i almindelighed giver sig selv, at der i det mindste foreligger uagtsomhed. Selv om dette spørgsmål således ret sjældent afspejler sig i nævnets præmisser, foretager nævnet imidlertid altid en bedømmelse af den subjektive tilregnelser og giver undertiden udtryk herfor ved formuleringer som f. eks., at revisor "burde have" handlet på en bestemt måde. Når nævnets præmisser udtrykkeligt berører den subjektive tilregnelser hos revisor, er det dog som regel enten i tilfælde, hvor denne ansvarsbetingelse ikke findes opfyldt, eller i tilfælde, hvor tilregnelsern påvirker sanktionsfastsættelsen.

Kendelse af 3. januar 2010 i sag 72/2008-S

Klagen angik en blank revisionspåtegning på årsrapporten for et ApS. Nævnet fandt, at revisor burde have indset, at der var risiko for, at der ved opgørelsen af driftsomkostninger-

ne var medtaget driftsfremmede udgifter og sket sammenblanding med eneanpartshaverens private økonomi. Da selskabets ejerlejlighed samtidig tjente som bolig for eneanpartshaveren, burde revisor endvidere have undersøgt berettigelsen af den foretagne afskrivning nøjere. Endelig burde revisor have påset, at momstilsvaret var korrekt opgjort. Revisor burde derfor have taget forbehold i sin påtegning og eventuelt meddelt supplerende oplysninger.

Kendelse af 23. april 2010 i sag 7/2009-R

Regelgrundlaget for en virksomhed var ikke ganske klart, og kommunen – der som tilsynsmyndighed var klager – havde ikke skabt afklaring ved at stille særvilkår. Revisor havde herefter haft føje til at gå ud fra, at regnskabet fortsat kunne aflægges efter de hidtil fulgte principper. Da der i hvert fald ikke fandtes det fornødne sikre grundlag for at fastslå, at revisor havde handlet i strid med god revisorskik, skete der frifindelse.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 85/2008

Bøden fastsat under hensyn til, at revisor havde udvist en total mangel på forståelse for virksomhedsordningen og regnskabsudarbejdelse i øvrigt, og til at der var tale om væsentligt fejlbehæftede regnskaber for 3 på hinanden følgende regnskabsår.

Kendelse af 20. december 2010 i sag 63/2009

Der var bl.a. klaget over, at årsrapporten for et selskab ikke nævnte eksistensen af et datterselskab, hvilket burde have medført en supplerende oplysning fra revisor. Nævnet medgav klager, at der i regnskabsåret måtte foreligge en afregning for erhvervelsen af datterselskabet i bogføring/regnskab. Imidlertid lagde nævnet efter revisors indlæg til grund, at revisor på tidspunktet for regnskabsaflæggelsen ikke var bekendt med datterselskabets eksistens, som ledelsen ikke havde givet oplysning om. Da han heller ikke selv i forbindelse med revisionen burde være blevet opmærksom på eksistensen af datterselskabet, som var uden aktivitet og ikke havde givet anledning til flere konteringer i moderselskabets bogholderi, blev revisor frifundet.

Kravet om fornøden subjektiv tilregnelser gælder også for virksomhedsansvaret, men indebærer i denne sammenhæng, at en person skal have handlet på virksomhedens vegne og derved udvist et uagtsomt eller forsætligt forhold. Typisk vil der være tale om at bedømme indehaverens eller ledelsens dispositioner.

Kendelse af 12. april 2010 i sag 39/2009

Revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem var tidligere godkendt med de nu påpegede mangler. Da virksomheden herefter havde haft føje til at gå ud fra, at systemet var hensigtsmæssigt, blev revisionsvirksomheden frifundet for RT's klage over, at systemet var utilstrækkeligt.

Kendelse af 22. oktober 2010 i sag 57/2009

En revisionsvirksomhed, der var en enkeltmandsvirksomhed, blev indklaget for ikke at have sørget for, at den tidligere indehaver - der ved afhændelsen havde afmeldt sig i Revireg og nu var fortsat som ansat revisor i virksomheden - var registreret i Revireg. Virksomheden (dvs. den nye indehaver) forsvarede sig med, at han ikke havde været klar over, at den tidligere indehaver havde afmeldt sig. Den omstændighed, at den manglende registrering skyldtes en misforståelse (hos den nye indehaver), kunne ikke fritage revisionsvirk-

somheden for ansvar henset til, at ansvaret for korrekt registrering i Revireg påhvilede virksomheden.

6.3 Påtaleret

Revisornævnet træder kun i funktion, når den, der har klaget, er påtaleberettiget.

Reglerne om påtalebeføjelsen er ikke ens for alle klagere, men revisorlovens udgangspunkt er, at enhver kan rejse en klagesag ved nævnet.

Påtalebeføjelse tilkommer imidlertid almindeligvis kun den, der har retlig interesse i at få påkendt det spørgsmål, som klagen angår.

6.3.1 Retlig interesse

Selv om der foreligger en erklæringsopgave (jf. herom pkt. 6.4), tilkommer beføjelsen til at klage over eventuelle fejl ved arbejdets udførelse kun de personer m.v., der er berørt af fejlene på en sådan måde, at de har en anerkendelsesværdig anledning til at indgive klage. Dette udtrykkes i lovens krav om, at klager skal have *retlig interesse* i det forhold, klagen angår, og denne betingelse fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6.

Det nærmere indhold af denne betingelse er ikke angivet i loven og må fastlægges gennem praksis (se hertil RÅ 2009, pkt. 6.2). Begrebet "retlig interesse" er således med til at afgrænse den personkreds, der som parter er berettiget til at rejse klagesag ved nævnet.

Hovedeksemplet er naturligvis, at revisors klient (kunden, hvervgiveren) er berettiget til at klage over revisor, og langt de fleste klager falder i denne tilfældegruppe.

Det eneste eksempel på fornøden retlig interesse, der er særskilt omtalt i lovens forarbejder (den oprindelige lovændring i 1993, hvorved kravet indførtes), er aktionærer, som angives berettiget til at klage over revisor for det selskab, hvori de er aktionærer. I overensstemmelse hermed indeholder nævnets praksis også i beretningsperioden talrige eksempler på, at deltagere i anparts- og aktieselskaber har klagebeføjelse. Tilsvarende kan interessenter og andelshavere klage over den fælles revisor. Den juridiske person – selskabet, foreningen m.v. – kan naturligvis også selv klage. Fra praksis, der belyser kravet om retlig interesse, kan nævnes følgende afgørelser:

Kendelse af 17. marts 2010 i sag 8/2009-R

Et ApS' bankforbindelse, der havde ydet kredit i tillid til selskabets årsrapporter og budget, var berettiget til at klage over selskabets revisor, der havde afgivet erklæring på de pågældende årsrapporter og budget.

Kendelse af 23. april 2010 i sag 7/2009-R

En kommune, der var godkendelses- og tilsynsmyndighed i forhold til et privat opholdssted for børn i familiepleje, havde afvist at godkende opholdsstedets årsrapport og kunne klage over den revisor, der havde foretaget revisionen.

Kendelse af 10. maj 2010 i sag 75/2008-S

Et ApS samt et A/S kunne som minorietsaktionærer i et andet ApS klage over revisor i anledning af dennes revisionspåtegning på årsrapporten for sidstnævnte ApS.

Kendelse af 25. maj 2010 i sag 70/2007-R

Efter kvalitetskontrol kunne den kontrollerede indklage kontrollanten i anledning af dennes erklæring til Revisortilsynet (dissens).

Kendelse af 25. maj 2020 i sag 26/2008-R

Tilsvarende afgørelse (dissens).

Kendelse af 7. juni 2010 i sag 25/2009

Et medlem af en ejerforening med 4 ejerlejligheder kunne klage over foreningens revisor i anledning af dennes revisionspåtegning på årsrapporten.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 9/2009-S

Advokat kunne klage over den revisor, der havde afgivet klientkontoerklæring for hans advokatvirksomhed til advokatmyndighederne.

Kendelse af 5. juli 2010 i sag 5/2010

En kvinde, der var blevet skilt fra sin mand, havde retlig interesse i en klage over sin nu forhenværende svigerfaders revisor i anledning af, at denne havde afgivet erklæring om et gælds-brev, der var medtaget i boopgørelsen som et passiv i mandens bodel.

Kendelse af 26. august 2010 i sag 20/2009-R

Et leasingfirma, der havde leaset en bil ud til et A/S, havde fornøden retlig interesse i at klage over A/S' revisor, idet firmaet havde indgået leasingaftalen i tillid til den senest foreliggende årsrapport for A/S, som var revideret af revisor, og som udviste en egenkapital på ca. 12 mio. kr.

Kendelse af 4. oktober 2010 i sag 49/2009 og**Kendelse af 20. december 2010 i sag 63/2009**

En kommanditist var berettiget til at klage over den revisor, der havde meddelt revisionspåtegning på årsrapporten for K/S (i det ene tilfælde blev klagen dog alligevel afvist, men ikke som følge af manglende retlig interesse, se nedenfor).

Kendelse af 20. oktober 2010 i sag 31/2009-R

En andelshaver i en andelsboligforening (med 8 lejligheder) kunne klage over foreningens revisor.

Beslutning af 20. december 2010 i sag 6/2010

Udtalt, at en aktionær i almindelighed er beføjet til at klage over selskabets revisor, når klagen angår dennes erklæringsarbejde for selskabet.

Derimod fandtes den fornødne retlige interesse ikke at foreligge i følgende tilfælde:

Kendelse af 24. august 2010 i sag 78/2008-S

Et ApS, der udlejede filmudstyr, havde i 2004 og 2005 sendt nogle fakturaer til 2 selskaber og personerne bag disse, men fakturaerne var ikke blevet betalt. Det klagende ApS mente, at det ubetalte tilgodehavende ved en fejl ikke var medtaget i de 2 selskabers regnskaber for 2004-06, og klagede derfor over de 2 selskabers revisor. Sagen blev behandlet mundtligt for nævnet, hvorunder klager oplyste, at man først i 2008 havde indhentet de 2 selskabers regnskaber og fundet de fejl, som klagen angik. Da klager således ikke havde fore-

taget dispositioner i tillid til rigtigheden af de pågældende regnskaber, havde klager ikke retlig interesse i klagen, selv om klager havde et tilgodehavende hos de 2 selskaber. Nævnet afviste herefter sagen.

Kendelse af 26. august 2010 i sag 7/2008-S

To klagere indbragte revisor i anledning af dennes revisionspåtegning på årsrapporten for et selskab. Den ene klager havde selv som daværende bestyrelsesformand underskrevet den pågældende årsrapport og påberåbte sig ikke, at regnskabet skulle være forkeret, eller at han var blevet forledt. Nævnet afviste hans klage med den begrundelse, at han herefter ikke havde konkret og individuel interesse i at få behandlet et spørgsmål om størrelsen af vederlaget til den daværende direktion. Den anden klager var hans ApS. Da ApS var aktionær i det selskab, som sagen angik, havde ApS som udgangspunkt fornøden retlig interesse i klagen. Det forhold, at indehaveren savnede retlig interesse, måtte imidlertid føre til, at dette også var tilfældet for hans ApS' vedkommende, og klagen fra ApS blev derfor ligeledes afvist.

Kendelse af 4. oktober 2010 i sag 49/2009

Revisor havde afgivet revisionspåtegning på årsrapporten for et K/S og blev indklaget af en kommanditist, der påberåbte sig fejl i årsrapporten. Revisor gjorde gældende, at kommanditistens indsigelser mod årsrapporten var behandlet på den generalforsamling, hvor årsrapporten blev godkendt. Nævnet lagde efter revisors oplysninger til grund, at årsrapporten efter drøftelse på generalforsamlingen var blevet korrigeret på det punkt, som klagen i denne henseende angik. Da fejlen således var rettet i forbindelse med behandlingen på generalforsamlingen, fandtes kommanditisten ikke at have fornøden retlig interesse i denne del af klagen, som herefter blev afvist.

Et konkursbo er berettiget til at klage over fallentens revisor, men dette må snarere ses som et resultat af succession i klagebeføjelsen, jf. nedenfor under pkt. 6.3.2, og ikke som et spørgsmål om retlig interesse.

Kendelse af 23. september 2010 i sag 42/2008 m.fl.

Klage fra kuratorerne i konkursboerne efter 3 selskaber over disses revisor taget under påkendelse.

Revisorlovens krav om, at klageren skal have retlig interesse i det forhold, som klagen angår, må forstås som et krav om, at den retlige interesse skal være til stede i hvert fald på det tidspunkt, da klagen indgives til nævnet og formentlig også på afgørelsestidspunktet. Den retlige interesse kan mistes. Den, der engang havde retlig interesse i en klage, kan derfor ikke blot lade tiden gå og – med henvisning til, at forældelsesfristen er 5 år – tøve i årevis med at indgive klage, medmindre den pågældendes retlige interesse fortsat foreligger på klagetidspunktet. Også efter, at klage er indgivet, kan der indtræde omstændigheder, der bevirker, at klager bliver urådig over klagebeføjelsen, og at den fortsatte udøvelse af klagebeføjelsen overgår til andre, jf. nedenfor under pkt. 6.3.2 om succession.

Beslutning af 6. december 2010 i sag 2/2010

I januar 2008 havde klageren stiftet et ApS, hvori han selv blev direktør. Den til stiftelsen nødvendige kapital på 125.000 kr. havde han lånt af et selskab tilhørende A, som var hans

revisor, men som ikke var godkendt revisor. Da klager ikke kunne tilbagebetale lånet, overdrog han i juli 2008 alle anparter til A's selskab. Klager forblev direktør, men A indtrådte som meddirektør. I september 2008 blev klager bortvist og fratrådte samtidig som direktør. Årsrapporten for ApS' 1. regnskabsår blev godkendt på en generalforsamling i december 2009 og samtidig underskrevet af A som (ene)direktør. Den var revideret af R, som var godkendt revisor og tilknyttet samme revisionsvirksomhed som A. Der forelå i sagen også en indholdsmæssigt anderledes årsrapport fra august 2009, hvori både A's ledelsespåtegning og R's revisionspåtegning var underskrevet, men i modsætning til den senere version fremstod den ikke med påtegning om, at den var godkendt af generalforsamlingen og indsendt til E&S. I januar 2010 indgav klageren klage over R og gjorde gældende, at denne var inhabil, fordi selskabet, som R erklærede sig om, var ejet af R's kollega A. Endvidere angik klagen, at der forelå 2 forskellige, underskrevne versioner af årsrapporten. R påstod sagen afvist med den begrundelse, at klageren ikke var klageberettiget. Klageren påstod sagen fremmet og henviste til, at han havde været direktør og meddirektør i den regnskabsperiode, som årsrapporten angik. Nævnet konstaterede, at klageren kun var klageberettiget, hvis han havde en retlig interesse i klagen, og fastslog, at den retlige interesse skulle foreligge på det tidspunkt, da klagen blev indgivet. Imidlertid var klageren på dette tidspunkt hverken indehaver eller medejer af selskabet. Den omstændighed, at han havde været direktør i regnskabsperioden kunne ikke begrunde, at han var berettiget til at klage over revisor R. Da klageren ikke i øvrigt havde påberåbt sig at være berørt af R's erklæring eller på anden måde havde lidt skuffelse ved at have stolet på den, havde klageren ikke retlig interesse i de forhold, som klagen vedrørte, og klagen blev derfor afvist.

Medens klagekompetencen således for de flestes vedkommende er betinget af, at den fornødne retlige interesse er til stede, gør revisorloven i § 43, stk. 6, 2. og 3. pkt., enkelte undtagelser for så vidt angår visse myndigheder m.v. Fælles for disse er, at de kan siges at have til opgave at være med til at håndhæve gældende regler over for revisorer og revisionsvirksomheder.

Den særligt opregnede gruppe, der er fritaget for kravet om retlig interesse, er udtømmende angivet i loven og omfatter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, Skatteministeriet, anklagemyndigheden, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen af Registrerede Revisorer FRR samt Revisortilsynet og – for så vidt angår opgaver udført for en kommune, et kommunalt fællesskab eller en region – den kommunale, henholdsvis regionale tilsynsmyndighed.

Nævnet har i beretningsperioden afgjort klager fra de fleste af disse organer.

6.3.2 Udøvelse af klagebeføjelse – repræsentation og succession

Afgrænsningen af, hvem klagebeføjelse tilkommer, er som anført et spørgsmål om retlig interesse. Når det er afgjort, at en part har fornøden retlig interesse i at klage, opstår spørgsmålet om, hvem der kan udøve partens klagebeføjelse. Disse to spørgsmål er principielt forskellige og må holdes ude fra hinanden.

Det er det indlysende udgangspunkt, at den part, der har klagebeføjelse, naturligvis også selv kan udøve denne beføjelse.

I stedet for selv at rejse klage, kan den hertil berettigede part imidlertid også vælge at overlade udførelsen af dette skridt til en anden person. Den klageberettigede kan således ved udøvelsen af sin påtalebeføjelse eksempelvis vælge at lade sig repræsentere af advokat eller af enhver anden, der har behørig fuldmagt (jf. forvaltningslovens § 8 og f. eks. kendelse af 5. juli 2010 i sag 5/2010 samt kendelse af 4. oktober 2010 i sag 21/2009-R). Nævnet vil normalt ikke afkræve advokater dokumentation for fuldmagten, jf. princippet i retsplejelovens § 265, stk. 2. Sædvanligvis forlanges fuldmagten heller ikke forevist, når klagen indgives på partens vegne af dennes nye revisor.

I visse situationer følger det af almindelige regler, at udøvelsen af den pågældende parts klagebeføjelse kan overlades til andre end parten selv.

Juridiske personer kan kun udøve deres påtaleret gennem andre, idet fysiske personer nødvendigvis må handle og indgive klage på selskabets, foreningens eller myndighedens vegne. Har et selskab klaget over sin revisor, skal klagen hidrøre fra en tegningsberettiget person som f. eks. direktør, bestyrelsesformand, eneanpartshaver m. fl. Er klageren en andelsboligforening eller en ejerforening, må klagen være underskrevet af formanden etc. (noget andet er, at den enkelte aktionær, andelshaver m.v. på egne vegne kan klage over revisoren for selskabet, foreningen etc., hvis den pågældende personligt har fornøden retlig interesse i en sådan klage).

Fysiske personer kan i almindelighed handle selv på egne vegne, men handleevnen kan være indskrænket, f. eks. ved værgemål, hvor værgeren i så fald må handle på den pågældendes vegne.

Undertiden overgår udøvelsen af partens klagebeføjelse til andre end den eller de hidtil berettigede. Sådanne tilfælde vil ofte kunne opfattes som succession.

Når en fysisk person har klaget over sin revisor, men klageren afdør ved døden inden sagens afgørelse, tilkommer det dødsboet at afgøre, om klagen skal opretholdes. Hvis en klage ikke allerede er rejst af afdøde, tilkommer det nu boet at afgøre, om der skal indgives klage over afdødes revisor.

Når en juridisk person, f. eks. et selskab, sælges, tilkommer det den nye indehaver at bestemme, hvorvidt en allerede rejst klage over selskabets revisor skal videreføres, og nævnet kan ikke (færdig)behandle en klage fra den nu forhenværende indehaver (medmindre klagen er indgivet af indehaveren på egne vegne). Indtræder der konkurs, likvidation o. lign., overgår bestemmelsesretten – og dermed udøvelse eller videreførelse af påtaleretten – til bostyret (kurator, likvidator m. fl.).

De her omtalte spørgsmål opstår i praksis i forbindelse med små selskaber, der ejes af en enkelt person. Ofte har klageren ikke gjort sig klart, om klagen rejses af selskabet eller af indehaveren på egne vegne eller af begge, men skriver blot: "Vi klager hermed over ...". Indtræder der imidlertid konkurs under sagens behandling, kan nævnet være nødsaget til at foretage en nøjere vurdering af situationen. Til illustration af sådanne tilfælde, som bevirker, at beslutningskompetencen og dermed udøvelsen af påtalebeføjelsen overgår til andre, kan nævnes følgende afgørelse:

Kendelse af 17. februar 2010 i sag 35/2008-R

En advokat klagede på vegne af A ApS samt ægtefællerne A og B over deres revisor. Klagen angik dels selskabets årsrapport, dels ægtefællernes selvangivelser. Sagen blev behandlet mundtligt for nævnet, og herunder oplyste revisor, at han netop havde modtaget en cirkulæreskrivelse fra kurator, hvoraf fremgik, at selskabet kort før nævnsmødet var erklæret konkurs. Kurator havde ikke selv henvendt sig til nævnet om sagen. Efter de nu foreliggende oplysninger om det klagende selskabs konkurs fandtes klager ikke længere at have fornøden retlig interesse i klagen, som derfor blev afvist. Afgørelsen må forstås således, at A og B ikke længere havde beslutningskompetencen i selskabet og derfor ikke fortsat kunne udøve dettes påtalebeføjelse, men nu kun var påtaleberettiget vedrørende den del af klagen, der angik dem selv personligt.

6.3.3 Forældelse

Af retssikkerhedsmæssige årsager bedømmer nævnet sædvanligvis det disciplinære strafansvar efter samme regler, som gælder for strafansvaret efter straffeloven. Dette gælder dog ikke, hvis der ved revisorloven er sket fravigelse af straffelovens ordning. Dette er bl.a. tilfældet for så vidt angår forældelse. Efter revisorlovens § 46 er disciplinæransvaret undergivet en forældelsesfrist på 5 år.

Kendelse af 10. maj 2010 i sag 69/2008-R

RT indgav i september 2008 klage over en revisor vedrørende en revisionspåtegning fra oktober 2007. Da sagen i marts 2010 blev behandlet mundtligt for nævnet, gjorde revisors advokat gældende, at forholdet var undergivet den 2-årige forældelse efter straffelovens § 93, og at der derfor nu var indtrådt forældelse, men fik ikke medhold heri.

6.3.4 Klagens indhold og form

Ved landsrettens dom i UfR 1999.1756Ø er det tidligere fastslået, at nævnet ikke kan domfælde for et forhold, medmindre det er omfattet af klagen. Hertil kommer, at revisor ud fra retssikkerhedsmæssige hensyn har krav på at vide, hvad han er indklaget for, og hvad han skal forsvare sig mod. Disse grundsatninger sætter snævre rammer for, hvor "large" nævnet kan være ved bedømmelsen af en klage.

Klageren kan ikke – som det undertiden forekommer – præsentere nævnet for en beskrivelse af et faktisk forløb og herefter indskrænke sig til at klage over, at revisor ikke har overholdt god revisorskik. Klager må angive de enkelte klagepunkter, som det beskrevne forløb giver klager anledning til at rejse. Det sker derfor jævnligt, at nævnet må anmode klager om at præcisere klagen, inden der iværksættes høring af revisor.

Ligeledes er det almindeligt forekommende, at der fra klagers side sker en sammenblanding af klagepunkter og anbringender, dvs. den argumentation, der gøres gældende til støtte for klagens rigtighed. Her vil de ovennævnte grundsatninger føre til, at nævnet må være tilbageholdende med at anse et synspunkt for at være kvalificeret som et klagepunkt.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 9/2009-S

En advokat klagede over den revisor, der havde afgivet klientkontoerklæringer om hans advokatvirksomhed til advokatmyndighederne, men vedlagde ikke de relevante dokumenter. Nævnet afviste en del af klagen med følgende præmisser:

”Det fremgår ikke konkret, hvilke fejl der klages over for årene forud for 2007. En klage skal efter den gældende forretningsorden for nævnet indeholde en skriftlig fremstilling af de forhold, der ønskes bedømt af nævnet. En klage bør ved sagens indbringelse for nævnet indeholde en nøje præcisering af de enkelte klagepunkter samt en nærmere beskrivelse af de omstændigheder, som ønskes forelagt og bedømt af nævnet, vedlagt eventuelle relevante bilag. En klager kan således ikke – som delvist sket i denne sag – overlade til nævnet at udforme de enkelte klagepunkter ud fra en beskrivelse af et sagsforløb eller ved henvisning til en mail fra en ny revisor. I så fald ville den indklagede revisor ikke have mulighed for at varetage sit eventuelle forsvar mod den rejste klage, og det ville reelt være nævnet, der fremstod som indklagedes egentlige modpart, hvilket bl.a. ville kompromittere nævnets status som et af parterne uafhængigt organ.”

Kendelse af 24. august 2010 i sag 78/2008-S

Et ApS, der mente at have et ubetalt tilgodehavende i 2 selskaber, klagede over disses revisor og indklagede desuden den revisionsvirksomhed, som revisor var tilknyttet. Klagen bestod af en beskrivelse med mange synspunkter samt en række bilag, og klagepunkterne og argumenterne til støtte herfor var sammenblandet. Nævnet fandt bl.a. anledning til at udtale, at nævnet – således som nævnets opgave er afgrænset i revisorloven – ikke kan udtale sig eller afgive responsum om, hvorvidt en indklaget person eller virksomhed kan gøres erstatningsansvarlig vedrørende eventuelle lidte tab eller, hvorvidt nogen har pådraget sig et strafferetligt ansvar, ligesom nævnet ikke besvarer generelle spørgsmål (klagen blev af andre grunde afvist).

Kendelse af 26. august 2010 i sag 20/2009-R

En klage, der angik en række punkter, blev taget under påkendelse i realiteten, men for enkelte punkters vedkommende skete der afvisning, da klagen ikke indeholdt en fremstilling af de forhold, der ønskedes bedømt af nævnet, og derfor var uegnet til at danne grundlag for nævnets behandling (manglerne ved klagen kunne formentlig også have ført til frifindelse).

Formandsbeslutning af 5. november 2010 i sag 63/2010

Udtalt, at klagen var formuleret som en anmodning om, at nævnet afgav et responsum og ikke som en klage over, at en revisor ved afgivelse af erklæringer havde tilsidesat de pligter, som stillingen som revisor indebærer. Da nævnet ikke kunne tage stilling til en sag, når anmodningen herom ikke indeholdt en konkret formuleret klage, blev sagen afvist.

Beslutning af 15. november 2010 i sag 65/2009

Et arkitektfirma klagede over revisor. Nævnet konstaterede, at klageren havde ønsket nævnets stillingtagen til, hvorvidt revisor havde tilsidesat god revisorskik i en række forhold. I klageskrivelsen udtalte klager kritik af revisors arbejde dels for klager, dels for et selskab vedrørende ”Generelle forhold omkring uafhængighed, herunder bogføringsassistance” og ”Særlige forhold omkring revisionen og fravalget af revisionen af årsrapporten”, men uden nærmere at præcisere, hvori tilsidesættelsen af god revisorskik skulle bestå. Nævnet udtalte, at det ikke havde kompetence til at behandle klager over revisors veder-

lag eller rådgivning og heller ikke til at afgive responsa, men kun kunne tage stilling til egentlige klager over konkrete forhold vedrørende revisors erklæringsarbejde. En klager kunne ikke – som i den aktuelle sag – helt eller delvis overlade det til nævnet at udforme de enkelte klagepunkter ud fra en række punkter, der reelt var en beskrivelse af et sagsforløb. I så fald ville den indklagede revisor ikke have rimelig mulighed for at varetage sit forsvar over for den rejste klage, og det ville være nævnet, der fremstod som revisors egentlige modpart, hvilket ville kompromittere nævnets status som et af parterne uafhængigt nævn. Herefter blev klagen i sin helhed afvist som uegnet til at danne grundlag for nævnets behandling af sagen.

Nævnet skal træffe afgørelse i en partsvist, hvor parterne har modstridende interesser. Hvad der er til fordel for den ene part vil normalt være til ugunst for den anden part. Nævnet skal både være og fremstå upartisk i begge parter's øjne. Der er derfor også snævre rammer for, hvor meget nævnet kan bistå den ene part ved at yde retshjælp og anden form for vejledning. Det vil let kompromittere nævnet i den anden parts øjne. Men navnlig over for private klagere, der ikke er repræsenteret ved advokat, må nævnet tage i betragtning, at den pågældende klager måske ikke er vant til at udtrykke sig klart på skrift og ved brug af de rette begreber og termer. Over for sådanne klagere vil en vis "velvilje" kunne være på sin plads. Nævnets praksis indeholder da også flere eksempler på, at nævnet fortolker klagen og indleder præmisserne med at fastslå, hvorledes nævnet har opfattet klagen. Derimod vil det som regel ikke komme på tale at bistå klagere, som enten selv er professionelle aktører (f. eks. en offentlig myndighed), eller som har antaget professionel bistand (typisk en advokat eller en revisor). Se hertil følgende afgørelse:

Kendelse af 21. december 2010 i sag 71/2009

I en klagesag, som var rejst af RT, udtalte nævnet bl.a.:

"Det må påhvile Revisortilsynet som offentlig myndighed at affatte en klage på en sådan måde, at det er tydeligt, hvem der indklages for nævnet, og hvad den eller de pågældende indklages for.

Revisortilsynets klage er upræcis i sin angivelse af, hvem der indbringes for nævnet, men efter Revisortilsynets replik har nævnet forstået klagen således, at den alene er rettet mod registreret revisor R personligt og ikke tillige mod hans revisionsvirksomhed.

Endvidere er Revisortilsynets klage upræcis i sin angivelse af, hvilke forhold registreret revisor R indklages for. Nævnet finder, at klagen kun kan anses for at angå de tre forhold, som Revisortilsynet har angivet i klageskrivelsens indledning inden den nærmere sagsfremstilling og begrundelse, og som nævnet har gengivet ovenfor i afsnittet om klagen. De yderligere forhold, som Revisortilsynet alene har medtaget i sin efterfølgende argumentation, kan ikke anses for at være kvalificerede som klagepunkter. Revisortilsynets omtale af den revisionsmæssige behandling af posterne "Omsætning", "Vareforbrug" og "Personaleudgifter" i årsrapporten for B Frugt og Grønt ApS tages derfor ikke under påkendelse.

...

Hvad endelig angår klagepunktet vedrørende utilstrækkelig dokumentation i samtlige 4 kontrolsager, er dette klagepunkt, som ikke ses uddybet i klageskrivelsen, så upræcist og uklart formuleret, at det ikke har været muligt for indklagede at vide, hvad

man bebrejdede ham, og hvilken kritik han skulle forsvare sig mod. Som følge heraf frifindes indklagede for dette klagepunkts vedkommende.”

Efter § 5 i bekendtgørelsen om Revisor-nævnet skal klagen være skriftlig. Dette indebærer, at den skal være forsynet med original underskrift fra klageren. Klage kan således ikke indgives alene ved brug af e-mail eller telefax.

6.4 Erklæringsarbejde

Bestemmelsen i revisorlovens § 1, stk. 2, må betegnes som den centrale bestemmelse for nævnets virksomhed.

Det fastslås heri, at *“Loven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.”* Denne bestemmelse indgår samtidig som det centrale element i afgrænsningen af det revisorarbejde, som nævnet har kompetence til at tage stilling til, jf. § 43, stk. 3. I forhold til formuleringen af § 1, stk. 2, i den tidligere revisorlov fra 2003 er der sket en justering af ordlyden, navnlig ved indførelsen af begrebet *“erklæring med sikkerhed”*.

Det kan være et selvstændigt problem – af afgørende betydning for nævnets kompetence – om den til bedømmelse foreliggende udtalelse fra revisor må kategoriseres som en *“erklæring med sikkerhed”*. Nævnet har i beretningsperioden i et enkelt tilfælde haft lejlighed til at tage stilling til, hvornår der foreligger en erklæring med sikkerhed.

Kendelse af 5. juli 2010 i sag 5/2010

*En far havde ydet sin søn et lån, og der var herom oprettet et gælds-brev. Ved sønnens skilsmisse blev gælden medtaget i boopgørelsen. Med henblik herpå havde faderens revisor afgivet en som *“revisorerklæring”* betegnet udtalelse, hvori revisor bekræftede til brug for offentlig myndighed og/eller andre interesserede, at faderen havde ydet sønnen et lån, som senest i faderens regnskaber var anført med en restgæld på 350.000 kr. Udtalelsen blev lagt til grund for bodelingen. Hustruen klagede nu over, at ex-svigerfaderens revisor havde afgivet en erklæring, som ikke overholdt erklæringsbekendtgørelsen. Nævnet fandt, at revisors udtalelse efter dens indhold, anledning og formål var en erklæring i revisorlovens forstand. Erklæringen gik ud på, at revisor bevidnede eller attesterede som et faktum, at det forholdt sig som angivet i erklæringen med hensyn til et gældsforhold mellem faderen og sønnen. En sådan erklæring måtte derfor anses for en erklæring med sikkerhed, uanset at den ikke selv anvendte denne sprogbrug, og da den efter sin ordlyd var bestemt til anvendelse over for tredjemand, var erklæringen omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2. Erklæringen skulle derfor overholde erklæringsbekendtgørelsens forskrifter for *“andre erklæringer med sikkerhed”*. Da dette ikke var tilfældet, blev revisor meddelt en advarsel under hensyn til, at der ikke var grundlag for at fastslå, at erklæringen i sin substans var urigtig eller misvisende, eller at fejlen med hensyn til affattelsen i øvrigt havde haft nogen betydning.*

En erklæring, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, kan i stedet være omfattet af stk. 3. Dette vil være tilfældet, når der foreligger en erklæring, "der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvergiverens eget brug". Det følger af henvisningen i § 43, stk. 3, til § 1, stk. 3, at nævnet i så fald også har kompetence til at tage stilling til sådanne erklæringer. Imidlertid er det vigtigt her at være opmærksom på, at erklæringer efter § 1, stk. 3, ikke er underlagt revisorlovens fulde regelsæt. Nævnet har i beretningsperioden i et enkelt tilfælde haft lejlighed til at tage stilling til afgrænsningen mellem stk. 2 og stk. 3.

Kendelse af 20. august 2010 i sag 65/2008-S

I forbindelse med tvangsindløsning af minoritetsaktionærerne i en bank udpegede Foreningen af Statsautoriserede Revisorer – på foranledning af henvendelser fra en række af minoritetsaktionærerne – to statsautoriserede revisorer til at prisfastsætte indløsningsværdien af aktierne. Udpegningen skete med hjemmel i § 144, stk. 4, i lov om finansiel virksomhed. Revisorerne udarbejdede en vurderingsberetning med henvisning til § 144 i lov om finansiel virksomhed. Nævnet fandt, at vurderingsberetningen var en erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2 (og ikke stk. 3). Nævnet lagde herved vægt på, at vurderingsberetningen indeholdt en beskrivelse af det udførte arbejde, udtrykte en konklusion, og at det fremgik af erklæringen, at den var udarbejdet i overensstemmelse med den danske revisionsstandard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for konklusionen. Nævnet lagde endvidere vægt på, at det i bemærkningerne til forslag til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (FT 2007/2 LFS nr. 120) under eksempler på erklæringer omfattet af § 1, stk. 2, er anført, at en syn- og skønsforretning, der efter nævnets opfattelse var sammenlignelig med revisorernes opgave, er omfattet af bestemmelsen.

På grundlag af nævnets praksis blev der i RÅ 2009, pkt. 6.1, forsøgt en typificering af det erklæringsarbejde, som nævnet anser sig for at have saglig kompetence til at påkende. Samme systematik er anvendt i denne årsberetning ved beskrivelsen af praksis i beretningsperioden 2010.

6.4.1 Erklæringsafgivelse

Efter § 43, stk. 3, og § 44, stk. 1, har nævnet til opgave at bedømme, om revisor ved *udførelsen* af erklæringsopgaver har tilsidesat de pligter, som stillingen som revisor medfører, og derved har overtrådt god revisorskik for § 1, stk. 2-opgavers vedkommende, jf. § 16, stk. 1, eller har undladt at udvise professionel kompetence for § 1, stk. 3-opgavers vedkommende, jf. § 16, stk. 3.

Det kan være et selvstændigt bevisspørgsmål – der må løses "præjudicielt" – om revisor overhovedet har *påtaget sig* den pågældende erklæringsopgave, som sagen angår. Kan klager ikke bevise, at der er indgået aftale med revisor herom, eller at denne på andet grundlag har haft pligt til at afgive erklæring, må revisor (allerede af denne grund) frifindes.

Kendelse af 10. maj 2010 i sag 75/2008-S

De indklagede var revisorer for et datterselskab og havde i november 2007 revideret selskabets årsrapport for 2006 - 07. Datterselskabet var da ejet af 3 selskaber, herunder af et ApS med 70 %, men ApS indgik senere, i juni 2008, aftale om overdragelse af dets anparter i datterselskabet. I den anledning udsendte en medarbejder i de indklagedes revisionsvirksomhed en mail med en balance, som ikke hidrørte fra revisionsvirksomheden, og bemærkede, at balancen ikke kunne siges at være retvisende. Nogle minoritetsanpartshavere i datterselskabet klagede bl.a. over, at revisorerne havde undladt at udfærdige en erklæring, der opfyldte erklæringsbekendtgørelsen, om denne overdragelse, og gjorde gældende, at den pågældende mail måtte sidestilles med en erklæring. De indklagede revisorer anførte, at den pågældende mail vedrørte en balance, som var vedhæftet en aftale om overdragelse af anparter, og som hverken var udarbejdet af en revisor eller underkastet revision eller review. Der var heller ikke indgået aftale herom. Det forhold, at en medarbejder ved fremsendelsen af mailen havde kommenteret balancen og meddelt, at den næppe var retvisende, skabte ikke en erklæringssituation. Nævnet fandt det ikke godtgjort, at der var indgået aftale om, at de indklagede skulle afgive erklæring om mailen eller den vedhæftede balance. Da der endvidere ikke i den foreliggende situation var pligt til at afgive revisorerklæring, og da mailen i øvrigt ikke efter sin form og indhold fremstod som erklæringsarbejde, blev de indklagede revisorer frifundet.

Kendelse af 24. juni 2010 i sag 29/2009

Revisor havde gennem nogle år afgivet assistanceerklæringer på skatteregnskaberne for en kreaturhandler. Denne havde haft en skattesag og klagede nu over revisor, navnlig vedrørende momsopgørelserne. Mod revisors benægtelse fandt nævnet det imidlertid ikke godtgjort, at der var indgået aftale, hvorefter revisor havde påtaget sig at føre hans momsregnskaber. Herefter, og da det heller ikke fandtes godtgjort, at revisor havde undladt at informere ham om differencer mellem momsangivelser og bogføring, blev revisor frifundet.

Grundlæggende skal revisor således have haft pligt til at afgive erklæring, før der i det hele taget kan opstå spørgsmål om et disciplinært ansvar.

Når klagen angår **kvalitetsmangler**, er det efter praksis yderligere en betingelse, at revisor skal have *færdiggjort* erklæringsopgaven, der således skal være afsluttet med *afgivelsen* af en erklæring. Revisor må bedømmes på sit arbejdsresultat. Indtil opgaven er afsluttet, kan der ske korrektioner, og fejl kan rettes. Revisor ville reelt blive berøvet denne mulighed, hvis ethvert nok så tidligt udkast kunne pådrage ansvar. Det har derfor i mange år været fast praksis, at et udkast ikke kan pådrage ansvar for kvalitetsmangler (se hertil Goldin, Disciplinærsystemet s. 117). Fra beretningsperioden anføres:

Kendelse af 17. marts 2010 i sag 8/2009-R

Revisor sendte et budget med en ikke underskrevet revisorerklæring til klientens bank, som klagede over erklæringen. Nævnet udtalte, at en erklæring i almindelighed ikke kan anses for afgivet, førend den var underskrevet af revisor. Da revisor havde sendt budgettet med erklæring til banken uden at anføre i hverken budgettet eller følgeskrivelsen, at der var tale om et udkast, og da revisor havde været vidende om, at budgettet skulle danne grundlag for drøftelser med banken, fandt nævnet, at revisor under disse omstændigheder

måtte have indset, at banken opfattede erklæringen som afgivet. I det foreliggende tilfælde, hvor erklæringen ikke overholdt RS 3400, blev revisor derfor pålagt en bøde.

Kendelse af 26. august 2010 i sag 7/2008-S

Et udkast til et perioderegnskab, der hverken var dateret eller underskrevet, blev fra revisors kontor sendt til selskabets ledelse til kommentering. En klage over udkastet blev afvist – dog med den begrundelse, at det var for uklart, hvad klagen på dette punkt angik. I samme mail fra revisor havde revisor vedhæftet en dateret, men ikke underskrevet opgørelse og redegørelse, betegnet udkast, vedrørende vederlag til direktionen. Klagen afvist, da der ikke var afgivet en erklæring.

Når klagen derimod angår **adfærdsmangler**, anses det for tilstrækkeligt, at revisor har påtaget sig den pågældende erklæringsopgave, jf. kendelse af 4. oktober 2006 i sag 21/2009-R, der er gengivet nedenfor under pkt. 6.4.6.

6.4.2 Registrering i Revireg

Revisorloven fastslår, at revisor kun må udføre erklæringsarbejde i en revisionsvirksomhed (§ 16, stk. 1 og 2), og at både revisor og revisionsvirksomheden skal være registreret i Revireg (§ 2 samt § 1, stk. 2 og 3, i bekendtgørelsen om Revireg). Foruden revisors navn skal også navnet på den revisionsvirksomhed, hvorigennem erklæringen afgives, anføres (erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 9, § 9, stk. 5, og § 14, stk. 6).

Som omtalt ovenfor under pkt. 6.1.2 – hvortil henvises – gav dette regelsæt (og de tilsvarende regler under revisorloven fra 2003) tidligere anledning til tvivl om nævnets saglige kompetence i tilfælde, hvor de påbudte registreringer ikke var foretaget. Men det er nu afklaret i nævnets praksis, at overtrædelse af registreringsforskrifterne kan medføre disciplinæransvar (og typisk vil medføre en større bøde). Dette forudsætter imidlertid i almindelighed, at klager har rejst overtrædelsen som et klagepunkt i sagen.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 85/2008

Skat klagede over en revisor, der havde afgivet erklæringer på nogle regnskaber gennem sit revisionsfirma. E&S oplyste, at revisor ikke på noget tidspunkt havde været tilknyttet en revisionsvirksomhed registreret i Revireg, og at hans revisionsfirma heller ikke på noget tidspunkt havde været registreret i Revireg. Disse overtrædelser var dog ikke rejst af Skat som et klagepunkt, og nævnet fandt ikke anledning til ex officio at inddrage dette forhold under sagen.

Kendelse af 23. september 2010 i sag 42/2008 m.fl.

Nævnet sambehandlede flere forskellige sager og afsagde en fælles kendelse. Af sagskomplekset fremgik, at revisor, der var indehaver, på et tidspunkt havde forsøgt at få sin i udlandet hjemmehørende enkeltmandsvirksomhed registreret i Revireg og herunder havde kontaktet E&S, men af tekniske grunde var det først på et senere tidspunkt blevet muligt at foretage registreringen, og virksomheden var derpå blevet registreret. Herefter, og når spørgsmålet ikke var inddraget under klagen, selv om nogle af revisors erklæringer var afgivet forud for registreringen, fandt nævnet ikke anledning til at forfølge dette spørgsmål nærmere. Revisor havde endvidere ved stiftelse af flere selskaber og ved kapi-

talforhøjelser erklæret sig gennem "Hartwood Consultants", der ikke var identisk med navnet på hans enkeltmandsvirksomhed, og som heller ikke var registreret i Revireg som en revisionsvirksomhed. Dette var imidlertid kun gjort til et klagepunkt af nogle af klagerne. Nævnet fandt i dette omfang revisor skyldig og bemærkede herved, at spørgsmålet ikke var inddraget under klagen i alle sagerne.

Nævnet har i beretningsperioden fastslået, at en ansat revisor ikke er ansvarlig for, at registreringsforholdene i Revireg er i orden for hans vedkommende, idet ansvaret herfor i stedet påhviler revisionsvirksomheden.

Kendelse af 22. oktober 2010 i sag 57/2009

Revisor R1 havde været indehaver af revisionsvirksomheden A (en enkeltmandsvirksomhed), men havde i 2007 afhændet virksomheden til revisor R2, der var indehaver af revisionsvirksomheden B (ligeledes en enkeltmandsvirksomhed). Efter denne overdragelse havde R2, der nu var ejer af begge virksomheder, lagt dem sammen til revisionsvirksomheden C (også en enkeltmandsvirksomhed). Som følge af overdragelsen af A havde R1 afmeldt sig i Revireg, men var fortsat som (nu) ansat revisor i C. Da der i 2008 blev foretaget kvalitetskontrol i C, blev der udtaget nogle enkeltsager, hvor R1 havde afgivet erklæring. Det viste sig da, at R1 ikke var tilmeldt C i Revireg. RT indklagede derefter revisionsvirksomheden C for ikke at have registreret R1 i Revireg. Endvidere indklagede RT R1 for at have afgivet erklæringer uden at være registreret i Revireg. Nævnet fastslog, at det efter § 3, stk. 1, i bekendtgørelsen om Revireg påhviler revisionsvirksomhedens øverste ledelse at sørge for registrering i Revireg. Det fandtes ikke undskyldeligt, at den fornødne registrering ikke var sket, og revisionsvirksomheden C blev derfor pålagt en bøde på 25.000 kr. Nævnet bemærkede herved, at den manglende registrering kunne have betydelige konsekvenser for de erklæringer, der afgives (retsvirkningen er ugyldighed ifølge forarbejderne til revisorloven fra 2003). Derimod fandtes den (nu) ansatte revisor R1 ikke ved den manglende registrering at have tilsidesat nogen ham påhvilende forpligtelse, og R1 blev derfor frifundet.

6.4.3 Ikke udelukkende til hvervgiverens eget brug

Både efter revisorloven af 2008 og den tidligere af 2003 finder loven kun anvendelse, når erklæringen "ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug". Nævnet har kun sjældent haft lejlighed til at tage stilling til dette spørgsmål (se dog en tidligere beslutning af 4. marts 2008 i sag 51/2006-S), men et nyt tilfælde har foreligget i beretningsperioden:

Kendelse af 17. marts 2010 i sag 8/2009-R

Årsrapporten for 2007 for et ApS forelå med en revisionspåtegning, der var underskrevet af revisor. Det forhold, at årsrapporten selv betegnede sig som "intern rapport for 2007", fandtes ikke at medføre, at erklæringsopgaven faldt uden for § 1, stk. 2, i revisorloven af 2003 og dermed var undtaget fra nævnets kompetence.

6.4.4 Tilfældegruppe 1 – kvalitetsmangler ved selve erklæringen

Denne tilfældegruppe omfatter revisors kerneområde – de klare tilfælde, hvor der utvivlsomt foreligger en klage over en erklæring med sikkerhed, typisk en revisionspåtegning, og hvor klagen angår **kvalitetsmangler ved selve erklæringen og den rådgivning, der har knyttet sig hertil.**

Også i denne beretningsperiode indeholder nævnets praksis talrige eksempler, der må henføres til denne tilfældegruppe, hvor nævnet som regel har haft til opgave at bedømme, om grundlaget for erklæringsafgivelsen var i orden, og om revisor burde have taget forbehold eller givet supplerende oplysninger. De mange sager fra Revisortilsynet vedrørende utilstrækkelig planlægning af opgaven, utilstrækkelig dokumentation, manglende uafhængighedsvurdering etc. falder i denne tilfældegruppe. Praksis inden for udvalgte områder af kvalitetsmangler ved erklæringens *indhold* er beskrevet nedenfor i sanktionsafsnittet under pkt. 6.6.5 om erklæringsafgivelse på helt utilstrækkeligt grundlag og pkt. 6.6.6 om aktionærlån.

Praksis rummer også adskillige eksempler, hvor kvalitetsmanglerne ikke angår erklæringens indhold, men derimod består i, at påbudte forskrifter for erklæringens *affattelse* ikke er fulgt. Dette er tilfældet, når kravene i erklæringsbekendtgørelsen til opstilling og form ikke er respekteret.

Undertiden har klageren ikke anfægtet erklæringens kvalitet med hensyn til form og indhold, men nævnets opgave har derimod i stedet bestået i at afgøre, om der forelå omstændigheder, der udelukkede revisor fra overhovedet at afgive den pågældende erklæring, således at revisor burde have afstået herfra. Hovedeksemplet på sådanne tilfælde af konkret *inkompetence* er inhabilitet. Praksis på dette område er beskrevet nedenfor under pkt. 6.6.4, hvortil henvises.

Kendelse af 17. marts 2010 i sag 8/2009-R

Erklæring på budget fandtes mangelfuld – bøde.

Kendelse af 10. maj 2010 i sag 61/2009

Reviewerklæring på skatteregnskab med virksomhedsordning – frifindelse.

Kendelse af 10. maj 2010 i sag 75/2008-S

To revisorer havde i deres revisionspåtegning på årsrapporten for et ApS undladt at give supplerende oplysning om, at selskabet – der var omdannet fra A/S til et ApS – havde foretaget pantsætning i strid med § 48 i aktieselskabsloven. Revisorerne havde således overtrådt erklæringsbekendtgørelsen og blev hver pålagt en bøde på 15.000 kr.

Kendelse af 7. juni 2010 i sag 25/2009

Årsrapporten for en ejerlejlighedsforening var behæftet med sådanne fejl og mangler, at revisor burde have taget forbehold i sin revisionspåtegning, og revisor blev derfor meddelt en advarsel.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 9/2009-S

Revisor havde afgivet klientkontoerklæringer til advokatmyndighederne vedrørende en advokatvirksomhed. Det fandtes ikke godtgjort af advokaten, at revisor ikke havde foretaget de revisionshandlinger, som hun havde anført, og som krævedes efter regelsættet for advokaters behandling af betroede midler. Navnlig på denne baggrund blev revisor frifundet.

Kendelse af 24. juni 2010 i sag 29/2009

Assistanceerklæringer på skatteregnskaber gennem flere år for en kreaturhandler – frifindelse.

Kendelse af 5. juli 2010 i sag 5/2010

Erklæring om et gældsforhold til brug for en bodeling var ikke affattet efter erklæringsbekendtgørelsen – advarsel.

Kendelse af 26. august 2010 i sag 20/2009-R

Blank revisionspåtegning på en årsrapport var mangelfuld på en række punkter, hvor revisionshandlingerne ikke havde været tilstrækkelige – bøde 40.000 kr.

Kendelse af 23. september 2010 i sag 42/2008 m.fl.

Vurderingsberetninger om apportindskud ved stiftelse og kapitalforhøjelse samt revisionspåtegninger på årsrapporter var i væsentlig grad mangelfulde – bøde 150.000 kr.

Indsigelserne i denne tilfældegruppe mod kvaliteten af revisors arbejde går – som eksemplerne viser – typisk ud på, at revisor ikke har forholdt sig tilstrækkelig kritisk til det pågældende regnskab og ikke har opdaget eller påpeget fejl m.v. Undertiden går indsigelsen imidlertid ud på, at revisor tværtimod har været for kritisk og nidkær, og at forbehold eller supplerende oplysninger har været uberettigede.

Kendelse af 4. oktober 2010 i sag 21/2009-R

Der var bl.a. klaget over, at revisor havde meddelt årsrapporten supplerende oplysning om, at virksomheden i årets løb havde overtrådt merværdiafgiftslovens bestemmelser om korrekt angivelse af moms og afgifter, uden at revisor forinden havde gjort nok for at få afklaret forholdet, herunder at han undlod at rette henvendelse til virksomhedens tidligere revisor og undlod at indsende det materiale, som Skat bad om. Klager havde tillige forelagt sagen for FRR's Responsumudvalg, hvis udtalelse forelå for nævnet. Nævnet tiltrådte Responsumudvalgets opfattelse, hvorefter revisor på baggrund af de åbenbare fejl i momsangivelserne aktivt burde have medvirket til at få udarbejdet korrektionsangivelser og burde have rådgivet klager herom, således at det ikke blot blev overladt til Skat at reagere på den supplerende oplysning i årsrapporten (der i øvrigt efter nævnets opfattelse i givet fald rettelig skulle have været et forbehold). Nævnet fandt videre, at det var i strid med årsregnskabsloven, når revisor havde undladt at rette henvendelse til den tidligere revisor. Revisor havde herefter i dette omfang handlet i strid med god revisorskik. Derimod blev revisor frifundet for ikke at have indsendt det materiale, som Skat havde udbedt sig, idet det mod revisors benægtelse ikke fandtes godtgjort, at revisor havde været i besiddelse af materialet.

6.4.5 Tilfældegruppe 2 – kvalitetsmangler ved andre dele af revisors bistand

Uden for det egentlige kerneområde, tilfældegruppe 1, forekommer en række sager, der er karakteriseret ved, at der ganske vist foreligger en erklæring, men klagen angår ikke – eller ikke udelukkende – mangler ved selve erklæringen (indhold og form), men derimod eller tillige **kvalitetsmangler ved andre dele af revisors bistand**, der knytter sig supplerende eller accessorisk til erklæringsdelen. Selv om den nøjagtige grænsedragning mellem de forskellige former for revisorbistand kan være vanskelig, og en vis overlapning forekommer, er det dog i almindelighed muligt at adskille de to tilfældegrupper.

Som anført i RÅ 2009, pkt. 6.1.2, har nævnet med henvisning til den betænkning nr. 1411/2002, der ligger til grund for den nuværende regulering af revisorerhvervet, taget udgangspunkt i, at udtrykket "erklæringsafgivelse" skal forstås som "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring ...".

Kendelse af 22. oktober 2010 i sag 46/2009

En tandlæge havde benyttet den indklagede revisor for regnskabsårene 2007 og 2008. Revisor havde medvirket ved omdannelse af tandlægevirksomheden til et ApS pr. 1. januar 2007 og havde foruden revision også ydet assistance med bogføring og udarbejdelse af selvangivelse. Nogle måneder efter, at revisor i maj 2009 havde opsagt samarbejdet og var fratrådt, opdagede tandlægen, at en medarbejder havde begået underslæb (eller tyveri) af i alt ca. 675.000 kr. i årene 2007, 2008 og 2009. Forholdet var sket på den måde, at medarbejderen havde bogført indbetalinger direkte i banken og ikke i kassen. Derved stemte kassen, selv om kontanter var fjernet. Imidlertid stemte kassen ikke i forhold til banken. Tandlægen mente derfor, at revisor burde have opdaget forholdet. Da revisor ud over revision også havde påtaget sig bogføringsopgaven, anså nævnet sig for kompetent til at behandle klagen over den bogføring, der dannede grundlag for revisionserklæringen. Nævnet lagde til grund, at revisor ikke på noget tidspunkt havde foretaget afstemning mellem bank og kasse. Til revisors oplysning om, at ansvaret for foretagelsen af denne afstemning påhvilede tandlægen og ikke ham, bemærkede nævnet, at revisor var klar over, at der kunne være problemer ved de to adskilte systemer, og at revisor derfor havde handlet i strid med god revisorskik ved ikke at gøre det klart over for tandlægen, at han ikke foretog afstemningen. Herefter, og da den manglende afstemning havde bevirket, at årsrapporterne ikke var retvisende, idet omsætningen ikke var afstemt til patientsystemet, blev revisor pålagt en bøde på 50.000 kr.

Kendelse af 20. december 2010 i sag 22/2010

Revisor havde været revisor for en personlig drevet virksomhed og dennes indehaver, som nu klagede over ham. Revisor havde afgivet erklæring på årsrapporten samt på den personlige formueopgørelse og den skattemæssige opgørelse. Klagen angik imidlertid ikke disse erklæringer og opgørelser. Nævnet forstod klagen således, at den angik, at revisor ikke som led i arbejdet frem mod erklæringsafgivelsen havde foretaget beregninger og meddelt disse til klager, således at denne inden indkomstårets udgang ville have haft mulighed for at regulere sin restskat ved indbetaling på en kapitalpension. Da klager ikke fandtes at have givet revisor tilstrækkelige oplysninger på det relevante tidspunkt, havde revisor ikke haft grundlag for at vejlede klager og blev frifundet.

Et særligt spørgsmål har været, om bistand til indgivelse af selvangivelse kan påkendes af nævnet. Problemstillingen illustreres af følgende afgørelser, der tillige belyser sammenhængen inden for erklæringsområdet og viser, hvorledes der grundlæggende skal foreligge en erklæring, som er omfattet af tilfældegruppe 1, og som nævnet skal kunne tage stilling til på klagers foranledning, før nævnet kan påkende spørgsmål inden for tilfældegruppe 2.

Kendelse af 17. februar 2010 af 35/2008-R

En advokat klagede på vegne af A ApS samt ægtefællerne A og B over deres revisor. Klagen angik dels selskabets årsrapport, dels ægtefællernes selvangivelser. Der blev klaget over, at der var fejl i årsrapporten, som revisor havde forsynet med en blank påtegning. Endvidere blev der klaget over, at revisor havde indgivet selvangivelserne for sent, og at de i øvrigt indeholdt fejl. Under sagens mundtlige behandling for nævnet blev det oplyst af revisor, at selskabet netop var erklæret konkurs. Kurator havde imidlertid ikke reageret over for nævnet, og da A og B efter konkursen ikke længere kunne klage på selskabets vegne, blev selskabets klage over erklæringen på årsrapporten afvist. Tilbage var alene klagen fra A og B over deres personlige selvangivelser. Nævnet udtalte, at det beroede på en konkret vurdering, om udarbejdelse af en selvangivelse ville være en erklæringsopgave efter revisorlovens § 1, stk. 2 (i revisorloven af 2003). Efter sagens oplysninger, herunder revisors forklaring om, at han alene havde foretaget indtastning i SP-programmet, var der ikke tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at udarbejdelsen af selvangivelserne (i sig selv) havde været en erklæringsopgave. Nævnet havde derfor ikke kompetence til at behandle ægtefællernes klage over selvangivelserne, og deres klage blev således ligeledes afvist.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 47/2009

Revisor havde bl.a. udarbejdet årsregnskab uden at foretage revision og uden at afgive nogen erklæring. Endvidere havde revisor udarbejdet selvangivelse. Udtalt, at det beror på en konkret vurdering, om udarbejdelsen af en selvangivelse i sig selv vil være en erklæringsopgave. I det foreliggende tilfælde havde revisor heller ikke i tilknytning til selvangivelsen afgivet nogen form for erklæring. Da der herefter i det hele ikke var udført erklæringsarbejde, forelå der ikke et revisorarbejde, som nævnet var kompetent til at tage stilling til. Klagen blev derfor afvist.

Kendelse af 8. december 2010 i sag 26/2009

Revisor havde afgivet revisionspåtegninger på årsrapporterne for et holdingselskab samt et datterselskab og havde endvidere udarbejdet og indsendt separate selvangivelser for hvert af selskaberne. Begge selskaber klagede over såvel påtegningerne som de separate selvangivelser. Nævnet fandt det godtgjort, at påtegningerne ikke overholdt erklæringsbekendtgørelsen. Revisor havde erkendt, at han ved en fejl havde indgivet selvangivelse for hvert af selskaberne i stedet for en fælles selvangivelse for koncernen, og blev ligeledes fundet skyldig på dette punkt. Bøden fastsat til 20.000 kr.

6.4.6 Tilfældegruppe 3 - adfærdsmangler

Som anført i RÅ 2009, pkt. 6.1.3, forekommer der i praksis endnu en sagstype, hvor klagen ikke (eller ikke alene) angår kvaliteten ("rigtigheden") af revisors arbejde – hverken erklæringsdelen eller supplerende ydelser – men derimod revisors *optræden* i forbindelse med opgavens udførelse og afslutning. Klagen vedrører således egentlige **adfærdsmangler**. Typiske eksempler er de fra Revisortilsynssagerne kendte klager over manglende aftalebrev og tiltrædelsesprotokollat. Også klager over langsommelighed eller passivitet over for henvendelser fra klienten eller dennes nye revisor, tilbageholdelse af materiale eller manglende overholdelse af faktureringsreglerne må henføres til denne tilfældegruppe.

Det er nævnets praksis, at klagen i sådanne tilfælde tages under behandling, når den angår en erklæringsopgave, dvs. at den påklagede adfærd er udvist af revisor, når denne har udført erklæringsarbejde eller har påtaget sig en sådan opgave. I modsætning til klagerne over kvalitetsmangler er det således ikke her en betingelse, at opgaven er afsluttet med erklæringsafgivelse, men det er tilstrækkeligt, at revisor har været antaget med det formål at skulle afgive en erklæring, der er omfattet af revisorloven.

Kendelse af 4. oktober 2010 i sag 21/2009-R

Der var klaget over, at revisor for årene 2004 – 06 var skyld i, at årsrapporter og selvangivelser for klager og hendes personlige firma var indgivet for sent, hvorved klager var blevet skønsmæssigt ansat. Revisor havde afgivet reviewerklæring på årsrapporterne for 2004 og 2005. Derimod havde han ikke afgivet erklæring på årsrapporten for 2006, som han kun havde tilsendt klager i udkast, idet han tilbageholdt den endelige årsrapport, fordi klager ikke betalte hans honorar. Nævnet tog klagen under påkendelse for alle 3 regnskabsår. Herved bemærkede nævnet, at revisor havde påtaget sig erklæringsarbejde også for 2006, hvorfor nævnet var kompetent til at behandle klagepunktet i sin helhed.

Kendelse af 8. december 2010 i sag 26/2009

Udtalt, at revisor havde udført erklæringsarbejde for klagerne, hvorfor nævnet havde kompetence til at påkende også andre dele af revisors bistand, der knyttede sig supplerende eller accessorisk til erklæringsdelen, herunder rådgivning og adfærd.

Visse af de omtalte adfærdsmangler angår situationer, hvor pligtforsømmelsen først indtræder efter, at hvervet (erklæringsopgaven) er afsluttet. Det gælder ofte f. eks. passivitet over for henvendelser fra klientens nye revisor og typisk også tilbageholdelse af materiale, fordi klienten ikke har betalt revisorhonoraret, samt spørgsmål om overholdelse af faktureringsreglerne. Sådanne tilfælde tages under påkendelse, selv om adfærden er udvist efter, at hvervet er ophørt. Men bortset fra disse situationer er det en betingelse, at den adfærd, der skal kunne pådrage disciplinæransvar, i tidsmæssig henseende skal være udvist under opgaveløsningen og således under hvervets beståen. Forudgående såvel som efterfølgende adfærd kan ikke pådrage disciplinæransvar. I beretningsperioden har foreligget følgende, noget særegne tilfælde:

Beslutning af 20. december 2010 i sag 6/2010

Klager havde været aktionær i et moderselskab sammen med nogle andre aktionærer, men der var opstået uoverensstemmelser mellem dem, hvorunder aktionærgrupperne hver især søgte at bemægtige sig selskabet. Herunder afsatte klageren hele bestyrelsen den 10. august 2009, ligesom han den 22. september 2009 afsatte selskabets hidtidige revisor. På anmodning fra en af de andre aktionærer rettede revisor en af de følgende dage henvendelse til banken med anmodning om at spærre selskabets konto, således at klageren ikke kunne sætte sig i besiddelse af selskabets midler. Den 19. oktober 2009 blev det registreret i E&S, at der den 22. september 2009 var sket revisorskifte, og først på dette tidspunkt blev revisor bekendt med, at han var blevet afsat. Klagen angik, at revisor havde forsøgt at spærre selskabets bankkonto. Nævnet lagde til grund, at denne adfærd var udvist af revisor efter, at hans hverv som selskabets revisor var ophørt. Klager kunne derfor ikke støtte sin klageadgang på, at han var hvervgiver eller aktionær. Det kunne ikke føre til andet resultat, at revisor var uvidende om sin fratræden, da han henvendte sig til banken. Herefter, og

da revisor ikke i øvrigt havde afgivet nogen erklæring, som berørte klageren konkret og individuelt, blev klagen afvist.

På samme måde som for tilfældegruppe 2's vedkommende gælder der også i den her omtalte tilfældegruppe 3 en yderste grænse for de adfærdsmangler, der kan inddrages under en klage blot med henvisning til, at revisor (også) har udført erklæringsarbejde. Den påklagede adfærd skal angå et forhold, der i det mindste angår en biydelse til erklæringsarbejdet. Det er næppe muligt mere præcist at angive, hvor grænsen skal trækkes. De foreliggende afgørelser peger i retning af, at nævnet i sin praksis har lagt vægt på, om erklæringsopgaven var revisors hovedydelse, eller om revisor også havde påtaget sig andre opgaver, der var mere væsentlige eller dog lige så væsentlige som erklæringsdelen.

Beslutning af 8. december 2010 i sag 21/2010

Revisor havde påtaget sig at forestå stiftelsen af et selskab, og i den forbindelse afgav han selv den fornødne vurderingsberetning. Klagen angik imidlertid ikke erklæringsarbejdet, dvs. vurderingsberetningen. Derimod var der klaget over forsinkelse med hensyn til stiftelsen af selskabet og øvrige opgaver, som revisor udførte som led i stiftelsen. Da sådanne opgaver ikke var omfattet af nævnets kompetence, blev klagen afvist.

Kendelse af 8. december 2010 i sag 26/2009

Revisor havde afgivet revisionspåtegninger på årsrapporterne for de klagende selskaber og udarbejdet deres selvangivelser. Klagen angik bl.a. disse forhold, men der var yderligere klaget over, at revisor ikke havde opfyldt sine forpligtelser til rettidigt at anmelde ændringer i selskabernes vedtægter, adresse m.v. Nævnet fandt, at der på dette punkt ikke forelå en opgave, der hverken direkte eller accessorisk knyttede sig til den erklæringsopgave, som revisor havde påtaget sig at udføre. Denne del af klagen blev derfor afvist som værende uden for nævnets kompetence.

I det følgende omtales praksis inden for typisk forekommende situationer.

Langsommelighed:

Kendelse af 4. oktober 2010 i sag 21/2009-R

Klager havde haft en personlig drevet virksomhed og klagede over sin revisor, som ifølge klageren havde indsendt hendes årsrapporter og selvangivelser for sent med den virkning, at hun var blevet skønsmæssigt ansat, og i øvrigt havde han ikke foranlediget den skønsmæssige ansættelse ændret. Revisor forsvarede sig med, at han ikke rettidigt havde haft alt relevant materiale til rådighed, og at han ikke var blevet anmodet om at få den skønsmæssige ansættelse ændret. På baggrund af de divergerende oplysninger fra parterne fandt nævnet ikke sikkert grundlag for at fastslå, at revisor havde tilsidesat sine pligter i forbindelse med indsendelsen af årsrapporter og selvangivelser. Da det heller ikke fandtes godtgjort, at klager havde anmodet ham om at ændre den skønsmæssige ansættelse, blev revisor på dette punkt frifundet.

Undladelse af at besvare henvendelser:

Kendelse af 7. juni 2010 i sag 25/2009

Et medlem af en ejerlejlighedsforening havde klaget over, at foreningens revisor og administrator ikke havde besvaret flere henvendelser fra klageren. Revisor blev frifundet med den begrundelse, at revisor ikke havde pligt til at besvare spørgsmål fra foreningens medlemmer, idet sådanne spørgsmål måtte rettes til den valgte bestyrelse.

Kendelse af 23. september 2010 i sag 42/2008 m.fl.

Afgørelsen angik et særligt tilfælde, hvor revisor havde undladt at opfylde sin efter konkurslovens § 105 lovbestemte oplysningspligt over for kurator, og er nærmere omtalt nedenfor under pkt. 6.7.2.

Kendelse af 8. december 2010 i sag 26/2009

Revisor havde afgivet revisionspåtegninger på årsrapporterne for nogle selskaber. Selskaberne klagede nu bl.a. over, at revisor ikke havde været tilgængelig for dem på vigtige tidspunkter. Nævnet konstaterede, at revisor havde udført erklæringsarbejde for klagerne, og nævnet havde derfor kompetence til at påkende også andre dele af revisors bistand, der knyttede sig supplerende eller accessorisk til erklæringsdelen, herunder rådgivning og adfærd. Imidlertid fandtes det ikke godtgjort, at revisor havde undladt at besvare henvendelser fra klagerne eller udvist langsommelighed i et omfang, der var i strid med god revisorskik. Revisor blev derfor frifundet.

Pligter ved tiltræden og fratræden (jf. revisorlovens § 18):

Kendelse af 4. oktober 2010 i sag 21/2009-R

Udtalt, at revisor havde overtrådt god revisorskik ved i strid med den dagældende bestemmelse i årsregnskabslovens § 61 e, stk. 4, ikke at have rettet henvendelse til den fratrædende revisor om momsens, men i stedet meddelt en supplerende oplysning i revisorpåtegningen.

Tilbageholdelse:

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 86/2008-S

I oktober 2008 havde revisor for et ApS i forvejen et ubetalt tilgodehavende, herunder for tidligere regnskabsår, på ca. 20.000 kr. Den 15. oktober 2008 påtegnede revisor selskabets årsrapport for 2007-08 og udfakturerede den 23. oktober 2008 denne bistand med 29.500 kr., således at hans tilgodehavende nu androg ca. 50.000 kr. Da ApS ikke betalte, tilbageholdt han årsrapporten, men ikke selskabets egne, originale regnskabsbilag. Dette medførte, at E&S begærede selskabet tvangsopløst som følge af, at årsrapporten ikke var indsendt. ApS klagede over, at revisor havde tilbageholdt årsrapporten, efter at den var udarbejdet og underskrevet. Nævnet konstaterede, at tilbageholdelsen skete for at fremtvinge betaling af en fordring, der vedrørte erklæringsarbejde efter revisorlovens § 1, stk. 2, og i tidsmæssig sammenhæng med opgavens afslutning. Som følge heraf var nævnet kompetent til at behandle klagen. Herefter konstaterede nævnet, at tilbageholdelsen alene angik årsrapporten og således var begrænset til materiale, der var resultatet af revisors egen arbejdsindsats. Revisors honorarkrav i den anledning var forfaldent, og ApS havde ikke betalt. De almindelige formueretlige regler, der i en sådan situation gav adgang til at

udøve tilbageholdsret for at fremtvinge betaling, gjaldt også til fordel for revisorer. Derfor havde revisor ikke ved at gøre brug af denne mulighed handlet i strid med god revisorskik, selv om revisors adfærd affødte en begæring om tvangsopløsning af selskabet. På denne baggrund blev revisor frifundet.

Faktureringsregler:

Kendelse af 8. december 2010 i sag 26/2009

Klagerne havde indgået aftale med Dansk Revisions Selskab A/S, der ikke var registreret i Revireg, om førelse af årsregnskab og udarbejdelse af selvangivelse. Selskabet overlod revisionsopgaven og selvangivelse til en godkendt revisor med egen revisionsvirksomhed. I forhold til klagerne skete faktureringen herfor gennem Dansk Revisions Selskab A/S, som revisor gav meddelelse med specifikation af medgået tid. Nævnet fandt herefter ikke, at revisor havde tilsidesat nogen ham påhvilende pligter i relation til faktureringsbekendtgørelsen, og revisor blev derfor frifundet.

Andet:

Kendelse af 4. oktober 2010 i sag 21/2009-R

Gennem nogle år havde revisor været revisor for en personligt drevet virksomhed og dens indehaver og havde afgivet reviewklæring på årsrapporterne for 2004 og 2005. I 2006 ophørte virksomheden. Nævnet fastslog, at det ikke uden særskilt aftale herom henhørte under revisors opgaver at foretage afmeldelse til Skat af en ophørt virksomhed. Da det ikke var godtgjort, at klager havde givet revisor dette opdrag, blev revisor frifundet.

Kendelse af 8. december 2010 i sag 26/2009

Ikke godtgjort, at revisor havde tilsidesat nogen ham påhvilende pligter i forbindelse med rådgivning om momsregistrering af holdingselskabet. Revisor blev derfor frifundet for holdingselskabets klage over fejl ved momsregistreringen.

6.5 Revisortilsynet

Også i 2010 har tilsynssagerne i betydelig grad præget nævnets arbejde. Som det fremgår af afsnit 5 om statistik, udgjorde disse sager 18 % af de i årets løb i alt indkomne sager og 21 % af de afgjorte sager.

6.5.1 Kompetence

For så vidt angår Revisortilsynets opgaver og klagebeføjelse i forhold til Revisornævnet henvises til den generelle omtale i RÅ 2009, pkt. 6.4.

Heraf fremgår bl.a., at tilsynet som den eneste klageberettigede, bortset fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, har påtalekompetence til at gøre et direkte *virksomhedsansvar* gældende mod en revisionsvirksomhed. Endvidere kan tilsynet gøre et sædvanligt *individualansvar* gældende mod revisor personligt i anled-

ning af fejl og mangler, der ved kvalitetskontrollen konstateres ved dennes erklæringsarbejde. Disse ansvarsformer kan Revisortilsynet aktivere hver for sig eller – som det ofte forekommer – i kombination, således at klagen rettes både mod revisionsvirksomheden og en eller flere tilknyttede revisorer, typisk indehaveren.

Revisor personligt kan ikke drages til ansvar for mangler ved kvalitetsstyringssystemet eller ibrugtagningen, og sådanne mangler kan derfor ikke føre til individualansvar.

Kendelse af 12. april 2010 i sag 39/2009

Ved kvalitetskontrollen var der konstateret mangler både ved kvalitetsstyringssystemets indhold og ved dets anvendelse i enkeltsager. RT indklagede revisionsvirksomheden for de indholdsmæssige mangler, men valgte at gøre manglerne vedrørende anvendelse gældende over for revisor personligt. Nævnet fastslog, at ansvaret for kvalitetsstyringssystemets implementering og anvendelse i konkrete sager påhvilede revisionsvirksomheden ifølge § 11, stk. 4, jf. § 19, stk. 4, i den dagældende revisorlov af 2003. Revisor blev derfor frifundet for dette klagepunkt.

Derimod er der ikke noget i vejen for, at konstaterede fejl ved det udførte erklæringsarbejde gøres gældende mod revisionsvirksomheden - eventuelt sammen med en klage over mangler ved kvalitetsstyringssystemet eller alene - og fører til virksomhedsansvar. Et eksempel herpå fra en tidligere beretningsperiode er kendelse af 30. oktober 2007 i sag 39/2006-R.

Valget mellem disse muligheder beror ikke på nævnet, men på klagens udformning og dermed på Revisortilsynet. Ved skrivelse af 11. april 2007 til det daværende disciplinærnævn har Revisortilsynet - med henvisning til et medfølgende notat af 10. april 2008 om Revisortilsynets praksis vedrørende indbringelse af sager for Disciplinærnævnet – redegjort for sin påtalepraksis. Heraf synes at fremgå, at mangler ved kvalitetsstyringssystemet gøres gældende mod revisionsvirksomheden, mens erklæringsmangler gøres gældende mod revisor personligt. Revisortilsynets klager følger dog ikke altid denne linie. Fra notatet citeres:

“...

1. Revisortilsynets praksis vedrørende indbringelse for Disciplinærnævnet.

1.1 Indbringelse af revisionsvirksomheden.

...

For virksomheder, der ikke har indført et kvalitetsstyringssystem, eller hvor systemets implementering eller opdatering lider af væsentlige mangler, har Revisortilsynet normalt truffet afgørelse om, at virksomheden foruden påtale med fornyet kontrol, også skulle indbringes for Disciplinærnævnet. Det samme er tilfældet, hvis de foretagne tiltag er af ringe eller af mere symbolsk karakter.

...

Efterhånden som den første omgang af kvalitetskontrol er gennemført i alle revisionsvirksomheder, vil det være naturligt, at Revisortilsynet strammer kravene om korrekt implementering af kvalitetsstyringssystemet.

1.2 Indbringelse af den enkelte revisor

Revisortilsynets praksis er at indbringe revisor personligt, hvis der i forbindelse med kvalitetskontrollantens gennemgang af enkeltsager er konstateret væsentlige fejl eller mangler vedrørende revisors arbejde i den konkrete sag. ...

...

1.3 Indbringelse af revisionsvirksomheden og revisor(er)

I de tilfælde, hvor Revisortilsynet på grundlag af kvalitetskontrollen finder, at revisionsvirksomheden ikke har etableret og implementeret et kvalitetsstyringssystem, og at en eller flere revisorer har afgivet fejlagtige eller mangelfulde erklæringer, indbringes revisionsvirksomheden og/eller revisor(erne) i samme skrivelse til Disciplinærnævnet, men indbringelserne bliver individuelt begrundet hver for sig.

..."

Med henvisning til pkt. 6.5.7 nedenfor med omtale af kendelsen af 21. december 2010 i sag 71/2009 har Revisortilsynet kompetence til i klagen til nævnet også at inddrage forhold, som ikke har ført til kritik i kontrollantens erklæring.

6.5.2 Standardbøden ved virksomhedsansvar for mangler kvalitetsstyringssystemet

Som anført i RÅ 2009, pkt. 6.4.1, er sanktionen for mangler ved kvalitetsstyringssystemet en bøde, der som udgangspunkt fastsættes til 100.000 kr., og denne bødeposition er godkendt af domstolene ved landsrettens dom i UfR 2009.2571Ø. Bøden anvendes i nedennævnte tilfældegrupper, hvor beretningsperiodens praksis ligeledes er anført.

6.5.2.1 Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet.

Når denne situation forekommer, er det som oftest i de små enkeltmandsvirksomheder. Det er en konsekvens af det under pkt. 6.5.5 anførte, at virksomheden kan undgå 100.000 kr.-bøden ved at afmelde sig i Revireg inden sagens påkendelse.

Kendelse af 24. juni 2010 i sag 50/2008-R

RT indklagede i august 2008 en enkeltmandsvirksomhed for ikke at have anskaffet et kvalitetsstyringssystem, og indehaveren erkendte klagens rigtighed. Ved sagens påkendelse i juni 2010 blev det oplyst, at enkeltmandsvirksomheden i mellemtiden i september 2009 var afmeldt som revisionsvirksomhed i Revireg. Som følge heraf afviste nævnet sagen for virksomhedens vedkommende.

6.5.2.2 Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet (og eventuelt installeret), men ikke taget i brug

Efter Revisortilsynets retningslinier skal der i almindelighed udtages 4 sager til enkeltsagskontrol. Nævnet anser sædvanligvis en stikprøvekontrol af dette omfang for at være repræsentativ for revisionsvirksomheden. Når kontrollen afslører gennemgående fejl, vil dette derfor normalt blive anset for at udgøre det tilstrækkelige bevis for, at kvalitetsstyringssystemet ikke er blevet anvendt (i fornødent omfang).

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 28/2009-R

Nævnet lagde til grund, at revisionsvirksomheden var i besiddelse af et hensigtsmæssigt og tilfredsstillende kvalitetsstyringssystem. Da der ved den stikprøvevise enkeltsagskontrol var konstateret gennemgående og væsentlige mangler i den dokumentation, som kvalitetsstyringssystemet foreskrev, blev revisionsvirksomheden fundet skyldig i ikke at have anvendt systemet i disse sager. Enkeltsagskontrollen måtte anses for repræsentativ og afspejlede derfor, at anvendelsen og efterlevelsen af det i øvrigt tilfredsstillende kvalitetsstyringssystem generelt havde været utilstrækkelig. Bøden til revisionsvirksomheden blev herefter fastsat til 100.000 kr.

6.5.2.3 Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet, installeret og taget i brug, men systemet lever efter sit indhold ikke op til gældende krav.

Domfældelse:

Kendelse af 27. januar 2010 i sag 19/2009-R

Det lagdes til grund, at det i 2007 anskaffede kvalitetsstyringssystem manglede tilrettelser til revisionsvirksomheden på områder som faglig kompetence og anvendelse af ekstern assistance.

Kendelse af 17. februar 2010 i sag 56/2007-R

Det anvendte kvalitetsstyringssystem fandtes utilstrækkeligt og understøttede dermed ikke revisor i erklæringsopgaverne på flere væsentlige punkter.

Kendelse af 24. juni 2010 i sag 31/2007 og 51/2008

Ved kvalitetskontrollen to år i træk fandtes kvalitetsstyringssystemet utilstrækkeligt på væsentlige punkter (samtidig påkendelse – bøden forhøjet til 150.000 kr.).

Kendelse af 15. november 2010 i sag 12/2010

Kvalitetsstyringssystemet var ikke blevet ajourført, hvorved revisionsvirksomhedens erklæringsarbejde var blevet udført efter forældede revisionsstandarder.

Frifindelse:

Kendelse af 12. april 2010 i sag 39/2009

Efter kvalitetskontrol i 2005 i en mindre enkeltmandsvirksomhed var kvalitetsstyringssystemet blevet godkendt. Da der i 2008 på ny var kontrol, indbragte RT revisionsvirksomheden for indholdsmæssige mangler ved systemet. Nævnet fastslog, at en revisionsvirksomhed har pligt til at tilpasse og udvikle sit kvalitetsstyringssystem, og den omstændighed, at systemet var blevet godkendt ved en tidligere kontrol, udelukkede derfor ikke i sig selv, at virksomheden nu kunne pålægges ansvar. Imidlertid angik klagen specifikke elementer i systemets indhold, som tidligere var godkendt på samme grundlag. Revisionsvirksomheden havde derfor haft føje til at gå ud fra, at kvalitetsstyringssystemet var hensigtsmæssigt efter virksomhedens forhold, og revisionsvirksomheden blev herefter frifundet.

6.5.2.4 Når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig.

Kendelse af 20. december 2010 i sag 60/2009

Revisionsvirksomheden, som var en personlig drevet enkeltmandsvirksomhed, beskæftigede foruden indehaveren en enkelt ansat revisor. Virksomheden rådede over et tilfredsstillende kvalitetsstyringssystem, som også anvendtes af den ansatte revisor. Derimod anvendte indehaveren ikke selv systemet på de opgaver, som han varetog. Det var derfor godtgjort, at virksomheden ikke i tilstrækkelig grad anvendte systemet. Bøden på 100.000 kr. til virksomheden blev fastholdt, selv om det ansås for en skærpende omstændighed, at virksomheden havde undladt at iværksætte foranstaltninger til opfølgning af en påtale ved en tidligere kvalitetskontrol.

I enkelte tilfælde opstår egentlige spørgsmål om bevisbedømmelse, fordi revisor over for nævnet har anfægtet den faktuelle rigtighed af kontrollantens erklæring og gjort gældende, at der i de til kontrol udtagne enkeltsager forelå den dokumentation, som kontrollanten har angivet som fraværende. Eksempelvis kan nævnes:

Kendelse af 27. januar 2010 i sag 19/2009-R

Revisors oplysning om, at planlægningsnotater i kontrolsagerne og tiltrædelsesprotokollat vedrørende et selskab forelå på kontroltidspunktet, blev tilsidesat som utroværdig. Det fandtes herefter godtgjort, at der manglede dokumentation for planlægning af erklæringsopgaven i samtlige kontrolsager (se hertil pkt. 6.5.7 nedenfor).

6.5.3 Anvendelsesområdet for strafbortfald

I RÅ 2009, pkt. 6.4.2, er der redegjort for baggrunden for nævnets praksis, hvorefter individualansvar for indehaveren i et vist omfang ikke udløser en sanktion, når der *samtidig* er virksomhedsansvar for revisionsvirksomheden, og denne pålægges en betydelig bøde.

6.5.3.1 Tilfældegruppe 1 (overvejende formelle fejl, der ikke har ført til indholdsmæssige fejl)

Når der statueres virksomhedsansvar vedrørende kvalitetsstyringssystemet (typisk med en bøde på 100.000 kr. til følge), vil der sædvanligvis ikke blive udmålt en bøde til indehaveren for sådanne mindre, overvejende formelle erklæringsfejl, der ikke ville have ført til en forhøjelse af bøden, hvis ansvaret herfor i stedet havde været inddraget under klagen mod virksomheden.

Kendelse af 27. januar 2010 i sag 19/2009-R

Bøde på 100.000 kr. til mindre enkeltmandsvirksomhed. Strafbortfald til indehaveren for formelle fejl, da de var udslag af mangler ved kvalitetsstyringssystemet, og dette blev samtidig sanktioneret over for revisionsvirksomheden. Yderligere påberåbte erklæringsmangler var ikke af så graverende karakter, at de isoleret set kunne begrunde et disciplinært ansvar.

Kendelse af 17. februar 2010 i sag 56/2007-R

Revisionsvirksomheden, der var et A/S, fik en bøde på 100.000 kr. Strafbortfald til indehaveren personligt, da de erklæringsfejl, som han var indklaget for, ansås for at være en følge af, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringsystem var utilstrækkeligt.

I et enkelt tilfælde er der dog fundet grundlag for at anlægge en skærpet bedømmelse og meddele revisor en advarsel.

Kendelse af 20. december 2010 i sag 60/2009

Ved en tidligere kvalitetskontrol i en enkeltmandsvirksomhed havde RT meddelt en påtale, hvorefter der bl.a. skulle foretages en mere præcis tidsangivelse/datering ved opgaveudførelse og betjening af kunderne. Ved den senere, aktuelle kontrol blev det konstateret, at indehaveren fortsat ikke havde rettet op herpå i sine arbejdspapirer. Ligeledes blev det konstateret, at der i vid udstrækning slet ikke forelå arbejdspapirer vedrørende de opgaver, som indehaveren havde udført. Kontrollanten anførte herom, at indehaveren ikke havde ønsket at fremlægge arbejdspapirer, idet han oplyste, at disse ikke var udarbejdet. Endvidere oplyste kontrollanten over for RT, at virksomheden ikke ønskede at fremlægge relevant materiale, herunder regnskaber for reviewopgaver. Revisor blev tildelt en advarsel.

Praksis i beretningsperioden i denne tilfældegruppe omfatter også et eksempel, hvor der skete frifindelse:

Kendelse af 12. april 2010 i sag 39/2009

Revisionsvirksomheden frifandtes for RT's klage over utilstrækkeligt kvalitetsstyringsystem, da virksomheden under de konkrete omstændigheder havde haft føje til at gå ud fra, at systemet var i orden, da det var blevet godkendt ved en tidligere kontrol. Revisor frifundet for formelle fejl.

I praksis er strafbortfald for revisor personlig opretholdt også i en situation, hvor der forelå 2 kvalitetskontroller til samtidig påkendelse (se nedenfor under pkt. 6.5.4 vedrørende kendelse af 24. juni 2010 i sag 31/2007 og sag 51/2008).

6.5.3.2 Tilfældegruppe 2 (alvorlige erklæringsfejl)

Selv om virksomheden pålægges disciplinært ansvar og en bøde, udelukker det ikke, at også revisor personligt ifalder bødeansvar, når der foreligger alvorlige erklæringsfejl. Sådanne fejl ville sædvanligvis føre til en forhøjelse af den normale bøde på 100.000 kr. til virksomheden, såfremt fejlen havde været gjort gældende under virksomhedsansvaret.

Herom henvises til RÅ 2009, pkt. 6.4.2.2, idet der ikke i nærværende beretningsperiode er afgjort sager, der falder i denne tilfældegruppe. Der kan dog tillige henvises til følgende afgørelse, der må rubriceres som en mellemform mellem tilfældegruppe 1 og 2:

Kendelse af 19. april 2010 i sag 18/2009-R

En mindre enkeltmandsvirksomhed blev pålagt en bøde på 100.000 kr. for indholdsmæssige mangler ved kvalitetsstyringssystemet. Indehaveren fandtes skyldig i flere overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen. Da disse overtrædelser imidlertid var udslag af, at virksomheden ikke havde et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, og da dette samtidig var sanktioneret over for virksomheden, blev indehaveren alene tildelt en advarsel.

6.5.3.3 Tilfældegruppe 3 (både alvorlige erklæringsfejl og mindre formelle fejl)

Når der ved siden af virksomhedsansvaret og den normale bøde på 100.000 kr. gøres individualansvar gældende mod revisor personligt såvel for alvorlige erklæringsfejl som for mindre formelle fejl, fører de ovenfor anførte principper til, at der sædvanligvis udmåles en bøde til revisor, men denne bøde afspejler reelt kun de alvorlige fejl, idet der i øvrigt gives strafbortfald.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 28/2009-R

Bøde på 100.000 kr. til enkeltmandsvirksomheden. Forskellige dokumentationsmangler i revisors arbejds papirer skulle derfor efter fast praksis ikke tillige sanktioneres over for revisor, men da revisor samtidig havde gjort sig skyldig i en række alvorligere fejl, blev revisor pålagt en bøde på 25.000 kr.

6.5.3.4 Tilfældegruppe 4 (kun individualansvar, ikke tillige virksomhedsansvar)

Når der ikke opstår spørgsmål om virksomhedsansvar - typisk fordi Revisortilsynet har valgt ikke at medindklage revisionsvirksomheden - falder begrundelsen for strafbortfald til revisor bort. Såfremt revisor kendes skyldig, pålægges revisor i sådanne tilfælde typisk en bøde, der vil omfatte samtlige erklæringsfejl.

Kendelse af 29. marts 2010 i sag 68/2008-R

RT havde kun klaget over revisor, og klagen angik, at der i en revisionspåtegning manglede supplerende oplysning om et ulovligt anpartshaverlån. Bøde på 15.000 kr.

Kendelse af 19. april 2010 i sag 40/2009-R

RT havde indklaget revisor for forskellige erklæringsmangler, der var konstateret ved enkeltsags-gennemgangen. Revisor blev i vidt omfang frifundet, men fandtes dog skyldig i at have undladt i sin konklusion at anføre konsekvenserne af det forbehold, som han havde taget i revisionspåtegningen. Bøden fastsattes til 40.000 kr.

Kendelse af 10. maj 2010 i sag 69/2008-R

I en sag, hvorunder RT ikke tillige havde indklaget revisionsvirksomheden, fandtes revisor skyldig i to overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen - herunder at et forbehold ikke afspejlede sig i konklusionen - men blev frifundet for det tredje forholds vedkommende. Bøde på 25.000 kr.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 60/2008-R

RT havde indklaget en enkeltmandsvirksomhed, dennes indehaver og 3 ansatte revisorer. Under sagen blev indehaveren og virksomheden erklæret konkurs, og nævnet afviste der-

for klagen for virksomhedens vedkommende. Både indehaveren og de 3 ansatte revisorer blev herefter pålagt individualansvar for såvel mindre, formelle fejl som alvorligere fejl og blev hver pålagt en bøde på 50.000 kr.

Kendelse af 5. juli 2010 i sag 38/2009

RT havde alene indklaget revisor, der pålagdes en bøde på 15.000 kr. for at have undladt i en revisionspåtegning at give supplerende oplysning om et ulovligt aktionærlån.

Kendelse af 23. september 2010 i sag 42/2008 m.fl.

RT havde indklaget både enkeltmandsvirksomheden og dens indehaver, men sagen blev afvist for virksomhedens vedkommende. Bøde til indehaveren (RT's klage blev sambehandlet med andre klager, og bøden omfattede derfor også andre forhold).

Kendelse af 5. november 2010 i sag 52/2009

RT havde kun klaget over revisor, der blev fundet skyldig, men efter princippet i straffelovens § 89 fastsattes ingen tillægsstraf.

Når der ikke samtidig er virksomhedsansvar, falder begrundelsen for strafbortfald til indehaveren som nævnt bort. Indehaveren vil derfor - som følgende afgørelse viser - også blive pålagt individualansvar (typisk en bøde) for sådanne mindre alvorlige erklæringsfejl, som i sig selv blot ville have medført strafbortfald for revisor personlig, hvis virksomheden samtidig var pålagt ansvar.

Kendelse af 24. juni 2010 i sag 50/2008-R

Da det under sagens behandling blev oplyst, at enkeltmandsvirksomheden var blevet afmeldt som revisionsvirksomhed i Revireg, afviste nævnet klagen for virksomhedens vedkommende. Indehaveren var kun indklaget for mindre erklæringsfejl, der efter praksis ville have medført strafbortfald for revisor, hvis der samtidig havde været virksomhedsansvar. Da virksomheden i det foreliggende tilfælde ikke blev pålagt sanktioner, var der ikke grundlag for strafbortfald til revisor, og denne pålagdes en bøde på 40.000 kr.

Praksis i beretningsperioden omfatter også et tilfælde, hvor der skete frifindelse.

Kendelse af 20. december 2010 i sag 8/2010

RT indklagede revisor for i revisionspåtegningen at have undladt at give supplerende oplysning om et ulovligt anpartshaverlån. Det fandtes imidlertid ikke godtgjort af RT, at medlemværendet var et ulovligt lån, hvorfor revisor blev frifundet (afgørelsen er nærmere omtalt nedenfor under pkt. 6.6.5).

6.5.4 Flere tilfælde til samtidig påkendelse og gentagelsesvirkning

Nævnet anvender de samme principper ved strafudmåling, som i øvrigt kendes inden for strafferetten.

Skærpeelse af straffen som følge af *gentagelsesvirkning* forudsætter derfor eksistensen af en tidligere fældende afgørelse mod den pågældende (forstraf).

Når den pågældende har gjort sig skyldig i flere forhold uden en mellemkommende, fældende afgørelse tales i stedet om *samtidig påkendelse* af flere tilfælde (såkaldt sammenstød af forbrydelser). Er der ingen forstraf, foreligger samtidig påkendelse af flere forhold, men som 1. gangstiltænde.

I 1. gangstiltænde udløser virksomhedsansvaret som anført sædvanligvis en bøde på 100.000 kr. Når der foreligger 2 forhold til samtidig påkendelse, forhøjes denne bøde til 150.000 kr. Hvis der tillige er individualansvar, men der ikke forekommer alvorligere erklæringsmangler, gives fortsat strafbortfald til revisor personlig.

Kendelse af 24. juni 2010 i sag 31/2007 og sag 51/2008

I anledning af kvalitetskontrol i 2006 indklagede RT både revisionsvirksomheden og 2 revisorer, og det samme skete i anledning af kontrollen i 2007. Disse 2 sager fremkom til samtidig afgørelse i nævnet. Revisionsvirksomheden var ikke tidligere pålagt virksomhedsansvar, og der forelå således samtidig påkendelse af 2 forhold som 1. gangstiltænde. For begge år fandtes revisionsvirksomheden skyldig, og bøden udmålte til 150.000 kr. For individualansvarets vedkommende fandtes begge revisorer skyldige i mindre, formelle fejl, og der blev truffet bestemmelse om strafbortfald (den ene revisor var for nylig forstraffet for erklæringsfejl, men der var tale om en § 89-situation og ikke om gentagelse).

6.5.5 Virksomhedsansvarets ophør

Når revisionsvirksomheden efter almindelig juridisk terminologi er en juridisk person og derfor også efter almindelige regler er et fra deltagerne (typisk revisorerne) forskelligt ansvarssubjekt, kan klagen påkendes, så længe den juridiske person (selskabet, interessentskabet m.v.) består og har status som revisionsvirksomhed. Konkurs vil derfor bevirke, at ansvarssubjektet ophører, medmindre det er dokumenteret, at revisionsvirksomheden indtil videre videreføres (højst 1 år) efter §§ 8 og 9 i virksomhedsbekendtgørelsen.

Formandsbeslutning af 1. oktober 2010 i sag 26/2010

I anledning af kvalitetskontrol klagede RT i maj 2010 dels over en revisionsvirksomhed, der var et ApS, dels over 3 revisorer med tilknytning til virksomheden. Da nævnet som led i sagens forberedelse sendte klagen i høring hos de indklagede, svarede en advokat på virksomhedens vegne, at virksomheden allerede i april 2010 var erklæret konkurs med ham som kurator. Herefter blev klagen afvist for så vidt angik virksomheden og blev kun fremmet for så vidt angik revisorerne personligt.

Når revisionsvirksomheden derimod ikke er en juridisk person efter almindelig juridisk terminologi, men en enkeltmandsvirksomhed, har nævnet tidligere taget stilling til spørgsmålet om virksomhedsansvarets stilling, hvis enkeltmandsvirksomheden mister sin status som revisionsvirksomhed før sagens påkendelse i nævnet. Dette spørgsmål er udførligt behandlet i pkt. 6.4.3 i RÅ 2009, hvor også baggrunden for nævnets praksis er anført.

Det fremgår heraf, at *individualansvaret* ikke kan bringes til ophør ved, at revisor deponerer sin beskikelse og således mister sin status som registreret eller statsautoriseret revisor. Derimod vil *virksomheds-*

ansvaret ophøre, hvis enkeltmandsvirksomheden mister sin status som revisionsvirksomhed. Det skyldes, at en enkeltmandsvirksomhed, der ophører med at være en revisionsvirksomhed, dermed også ophører med at kunne være ansvarssubjekt for det disciplinære strafansvar efter revisorloven.

Kendelse af 19. april 2010 i sag 44/2008-R

Efter kvalitetskontrol i en enkeltmandsvirksomhed indklagede RT både revisionsvirksomheden og indehaveren. Under sagens behandling ved nævnet deponerede indehaveren sin beskikkelse. Samtidig framelde han virksomheden i Revireg og omdannede den fra en revisionsvirksomhed til en regnskabsassistancevirksomhed. Da virksomheden derfor ikke længere kunne være ansvarssubjekt for disciplinæransvaret, blev klagen afvist for virksomhedens vedkommende. Indehaveren, der fandtes skyldig i overtrædelse af mere grundlæggende revisionsprincipper, pålagdes derimod en bøde på 40.000 kr.

Kendelse af 19. april 2010 i sag 61/2008-R

Kvalitetskontrol i en enkeltmandsvirksomhed gav anledning til en klage fra RT over såvel virksomheden som indehaveren. RT oplyste under sagens behandling, at virksomheden ikke havde efterkommet et pålæg om at gennemgå en fornyet kvalitetskontrol og derfor ved en afgørelse fra E&S var blevet frataget godkendelsen og slettet i Revireg. Nævnet afviste klagen for så vidt angik virksomheden, da denne herefter ikke længere kunne være ansvarssubjekt for disciplinæransvaret. For en lang række overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen, herunder manglende forbehold og manglende supplerende oplysning om et ulovligt aktionærlån, pålagdes indehaveren en bøde på 40.000 kr.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 60/2008-R

Efter kvalitetskontrol i en enkeltmandsvirksomhed bestående af indehaveren og 3 ansatte revisorer indklagede RT såvel revisionsvirksomheden som samtlige 4 revisorer. Under sagens behandling ved nævnet blev indehaveren og virksomheden erklæret konkurs. Nævnet fandt, at enkeltmandsvirksomheden efter konkursen ikke kunne være ansvarssubjekt for disciplinæransvaret, og afviste derfor sagen for så vidt angik klagen over virksomheden. Indehaveren og de 3 ansatte revisorer blev derimod hver pålagt en bøde på 50.000 kr. Nævnet bemærkede herved, at indehaveren ifaldt ansvar uanset konkursen (hvorved hans beskikkelse måtte antages bortfaldet).

Kendelse af 24. juni 2010 i sag 50/2008-R

RT havde indklaget en enkeltmandsvirksomhed for ikke at have anskaffet et kvalitetsstyringssystem og indehaveren for forskellige erklæringsmangler. Da det under sagens behandling blev oplyst, at virksomheden siden var blevet afmeldt som revisionsvirksomhed i Revireg, blev klagen afvist for virksomhedens vedkommende, mens revisor pålagdes en bøde på 40.000 kr.

Kendelse af 23. september 2010 i sag 42/2008 m.fl.

RT havde indklaget både enkeltmandsvirksomheden og dens indehaver. Kort før sagens påkendelse i nævnet deponerede indehaveren sin beskikkelse og afmeldte både sig selv og revisionsvirksomheden i Revireg. Med henvisning til ovennævnte praksis fastslog nævnet, at virksomheden herefter var ophørt som revisionsvirksomhed og derfor ikke længere kunne være ansvarssubjekt for virksomhedsansvaret. Som følge heraf afviste nævnet sagen for virksomhedens vedkommende. Derimod udtalte nævnet, at deponeringen ikke havde

nogen betydning for bedømmelsen af individualansvaret for revisor, og revisor blev herefter pålagt en bøde.

6.5.6 Kontrollanten indklages af den kontrollerede.

I beretningsperioden fik nævnet for første gang lejlighed til at tage stilling til, om den kontrollerede revisor (eller revisionsvirksomhed) har adgang til at indklage den revisor, der som kontrollant har udført kvalitetskontrollen. Dette spørgsmål opstod i to sager, der begge udsprang af, at Revisortilsynet i anledning af kvalitetskontrollen havde indklaget den kontrollerede, som herefter indklagede kontrollanten. De forudgående tilsynssager var dels sag 33/2005-R, der blev afgjort ved kendelse af 20. september 2007, dels sag 46/2007-R, der blev afgjort ved kendelse af 13. juli 2009. Nævnet behandlede begge klager over kontrollanterne samtidig (sag 70/2007-R samt sag 26/2008-R) med mundtlig forhandling, hvor parterne gav møde, og afsagde kendelse i begge sager den 25. maj 2010.

Det centrale spørgsmål for nævnet var, om den kontrollerede havde adgang til at indklage kontrollanten. Dette principielle spørgsmål gav anledning til, at nævnet inden afgørelsen besluttede at høre Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. I sin udtalelse af 25. november 2009 svarede styrelsen, at der efter styrelsens opfattelse ikke var hjemmel til, at den kontrollerede kunne klage til nævnet over kontrollanten. Både nævnets høringskrivelse og styrelsens svar er i sin fulde ordlyd gengivet i nævnets afgørelser, hvortil henvises.

I nævnet var der i begge sager enighed om, at den rapport, som kontrollanten havde afgivet om forløbet af kvalitetskontrollen, var en erklæring, der var omfattet af lovens § 1, stk. 2 (jf. nu § 35, stk. 3). Flertallet fandt, at kontrollanten herefter kunne indklages af den kontrollerede. I begge sager var der dissens fra formanden/næstformanden, der fandt, at kontrollanten ikke kunne indklages, og derfor stemte for afvisning. Begge klager blev således admitteret til realitetsbedømmelse. I det ene tilfælde faldt afgørelsen ud til en bøde, medens det andet tilfælde faldt ud til frifindelse af kontrollanten.

For så vidt angår det centrale spørgsmål, om den kontrollerede havde beføjelse til at indklage kontrollanten, er flertallets og mindretallets præmisser i de to afgørelser enslydende og gengives her.

Kendelse af 25. maj 2010 i sag 70/2007-R og kendelse af samme dato i sag 26/2008-R

Flertallet tog klagen over kontrollanten under realitetspådommelse med følgende begrundelse:

”Ved § 16, stk. 3, i Revisorloven af 2003 blev det foreskrevet, at kvalitetskontrollanten skulle afgive en erklæring til Revisortilsynet om den gennemførte kontrol med beskrivelse af kontrollens genstand, art og omfang samt en vurdering af kontrolresultatet.

Det daværende disciplinærnævns kompetence blev samtidig ved § 19, stk. 3, begrænset til erklæringsarbejde som nærmere angivet i § 1, stk. 2, hvorefter loven blandt andet finder anvendelse ”ved revisors ... afgivelse af erklæringer ... der i øvrigt kræves i henhold til lov-

givningen ...". I forarbejderne til denne bestemmelse (FT 2002-03, Till. A, side 3634) blev det blandt andet anført:

"... For at undgå enhver afgrænsningstvivil ... og fordi det findes hensigtsmæssigt, at loven omfatter alle de situationer, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, foreslås det, at lovens område omfatter enhver form for erklæringsafgivelse over for tredjemand

...

Der er ikke sket ændringer i de erklæringsopgaver, forslaget i stk. 2 definerer som sit område. Det er de samme opgaver, som er omfattet af den gældende lovgivning. Der er således tale om alle de erklæringer, revisor afgiver – hvad enten de er lovbundne eller frivillige. De eneste erklæringer, der er undtaget, er erklæringer, som klart tilkendegiver, at de udelukkende er til hvervgiverens eget brug.

..."

Ved Revisorloven af 2008 blev bestemmelsen videreført således, at det nu er foreskrevet i § 35, stk. 3, at kvalitetskontrollanten skal udfærdige en rapport, og det hedder nu videre i 3. pkt.:

"... Udføres kontrollen af en revisor, udfærdiges rapporten i form af en erklæring efter § 1, stk.2."

I bemærkningerne til denne bestemmelse anførtes (lovforslag L 120 af 27. marts 2008, særtryk side 89):

"... I bestemmelsen præciseres, at når kvalitetskontrollen er udført af en revisor, skal rapporten udarbejdes som en erklæring i henhold til forslagets § 1, stk. 2. Dvs. en erklæring med sikkerhed. Det svarer til den gældende praksis. ..."

På denne baggrund finder vi, at kontrollantens erklæring efter § 16 i Revisorloven af 2003 er omfattet af § 1, stk. 2, i samme lov.

Vi finder ikke sikre holdepunkter for at fastslå, at kontrollantens erklæring efter § 18 eller på andet grundlag skulle være undtaget fra nævnets prøvelsesadgang. Derfor finder vi, at nævnet kan behandle klagen."

Mindretallet afgav dissens for afvisning med følgende begrundelse:

"Af de grunde, der er anført af flertallet, er jeg enig i, at kontrollantens erklæring er omfattet af § 1, stk. 2, i Revisorloven af 2003.

Ved denne lov indførtes obligatorisk kvalitetskontrol. Håndhævelsen af revisionsvirksomhedernes pligt til at etablere et kvalitetsstyringsssystem blev overladt til Revisortilsynet, der blev oprettet til formålet. Udøvelsen af kvalitetskontrollen foregår ifølge den valgte model således, at den fysiske kontrol i revisionsvirksomhederne foretages af et korps af revisorer, der er godkendt af Revisortilsynet som kontrollanter og skal afgive en erklæring til Revisortilsynet om forløbet af kontrolbesøget. På grundlag af denne erklæring træffer Revisortilsynet afgørelse om udfaldet af kontrollen. I bemærkningerne til § 16 hedder det herom i lovforslaget (FT 2002-03, Till. A, side 3658-59):

“...
De erklæringer, som ikke omtaler væsentlige fejl og mangler hos den kontrollerede, kan som hovedregel arkiveres, uden at der foretages yderligere.
...
Stk. 4 giver Revisortilsynet mulighed for at indhente de oplysninger – herunder kvalitetskontrollantens arbejdspapirer – der skønnes nødvendige for at vurdere en kontrolleret revisionsvirksomhed. Tilsynets mulighed for indsigt i kontrollantens arbejdspapirer, er en betingelse for, at tilsynet kan gennemføre en efterfølgende kontrol af kvalitetskontrollantens arbejde. Tilsynet har selv mulighed for at deltage i kontrolbesøg, hvis det i sjældne tilfælde findes fornødent, f. eks. hvis der er mistanke om, at kontrollanten ikke gør sit arbejde tilfredsstillende”

I lovens forarbejder er det præciseret, at Revisortilsynet er et uafhængigt organ med et nærmere angivet ansvarsområde. I tilslutning til Betænkning 1411/2002 s. 137 hedder det herom i bemærkningerne til lovforslaget (FT 2002-03, Till. A, side 3629):

“g) Der indføres obligatorisk kvalitetskontrol via et uafhængigt Revisortilsyn:

Med lovforslaget etableres et uafhængigt Revisortilsyn, der – i overensstemmelse med den ... omtalte EU-henstilling om kvalitetssikring – skal forestå den uafhængige kvalitetskontrol, der indgår som en væsentlig del af sikringen af revisors uafhængighed. ...

Kvalitetssikringen forestås af et uafhængigt Revisortilsyn, hvor flertallet af medlemmerne ikke er revisorer. I forbindelse med kontrollen af en revisionsvirksomhed skal kontrollanten bl.a. påse, at revisionsvirksomheden har opstillet de fornødne retningslinier ...

Lovforslaget opstiller rammerne for kvalitetskontrollen. Revisortilsynet skal sikre, at kvalitetskontrollen udføres i overensstemmelse med lovens regler og har bl.a. det overordnede ansvar for

- hvem der udvælges til kontrol
- hvem der skal udføre kontrollen,

- uddannelse af kontrollanter,
- reaktioner på resultatet af den enkelte kontrol.

Det forhold, at Revisortilsynet har det overordnede ansvar betyder dog ikke, at opgaverne nødvendigvis skal løses af tilsynet selv. ..."

Ved § 18, stk. 2, blev Revisortilsynet føjet til den kreds af myndigheder, hvis afgørelser ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed. Dette skete ifølge bemærkningerne (FT 2002-03, Till. A, side 3659) med følgende begrundelse (jf. Betænkning 1411/2002 s. 220):

"... Som en naturlig følge af, at Revisortilsynet får selvstændig kompetence, som er fastlagt under hensyn til de særlige opgaver, tilsynet skal varetage, er det foreslået, at Revisortilsynets afgørelser ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed."

Under hensyn til Revisortilsynets uafhængige stilling sammenholdt med den betydning, som kontrollanten og dennes erklæring indtager i forhold til Revisortilsynets afgørelse, finder jeg, at § 18, stk. 2, efter sit formål må forstås således, at den afskærer den klageadgang, som ellers ville bestå efter § 19, stk. 3, i forhold til kontrollantens erklæring. En realitetsbedømmelse af klagen vil reelt indebære en efterprøvelse af Revisortilsynets afgørelse, og klagen må derfor anses som en omgåelse af § 18, stk. 2. Jeg stemmer herefter for at afvise klagen."

6.5.7 Betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet

Kvalitetskontrollen forestås af Revisortilsynet og vil udgøre grundlaget i en klage fra tilsynet. Revisortilsynet er en forvaltningsmyndighed, der er underlagt de sædvanlige regler for sagsbehandling i forvaltningsloven.

Fra tid til anden bliver Revisortilsynet under klagesagen for Revisornævnet mødt med indsigelser fra revisors side mod den forudgående sagsbehandling, der har ført til afgørelsen om at indklage den pågældende for nævnet. Som følge heraf kan nævnet komme ud for at måtte tage stilling til betydningen af fejl under kvalitetskontrollens udførelse og den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet. Dette kan også forekomme, selv om revisor - der typisk er uden forsvarerbistand - ikke tidligere har fremsat indsigelser mod sagsbehandlingen.

Undertiden forekommer det, at der ikke har været enighed mellem Revisortilsynet og kontrollanten om bedømmelsen, eller at kontrollanten ligefrem har undladt at omtale - eller overset - et punkt, som tilsynet finder væsentligt. Sådanne tilfælde vil kunne føre til, at klagen fra Revisortilsynet omfatter forhold, som ikke har været påpeget i kontrollantens erklæring. I følgende afgørelse, hvor revisor rejste indsigelse mod Revisortilsynets fremgangsmåde, tog nævnet principiell stilling og antog, at Revisortilsynet ikke er bundet af kontrollantens erklæring, og at det således ligger inden for Revisortilsynets kompetence i en klage at inddrage forhold, som er nye i forhold til kontrollantens erklæring (nova).

Kendelse af 21. december 2010 i sag 71/2009

Nævnet fastslog om et af klagepunkterne, at revisor ikke havde haft grundlag for at undlade at tage forbehold, og udtalte videre:

”Indklagede har om dette forhold særskilt gjort gældende, at det ikke førte til påtale i kontrollantens erklæring, men først er rejst efterfølgende af Revisortilsynet.

Efter § 15, stk. 3, i Revisorloven af 2003 har Revisortilsynet til opgave at sikre, at kvalitetskontrollen gennemføres i overensstemmelse med lovens regler, og kvalitetskontrollanterne har efter § 16, stk. 2, pligt til at udføre kontrollen i overensstemmelse med de regler, som er fastsat. Efter stk. 4 påhviler det Revisortilsynet at tage stilling til, om der foreligger fejl, mangler eller forbedringsområder hos den kontrollerede, og tilsynet kan om fornødent selv deltage i kontrolbesøg. Ved sin afgørelse har Revisortilsynet beføjelse til blandt andet at træffe bestemmelse om at indbringe den kontrollerede for Revisornævnet, jf. stk. 5, nr. 3, ligesom også kontrollanten kan indbringes, hvis denne findes at have tilsidesat sine pligter, jf. § 21, stk. 2, i den dagældende bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed.

Således som Revisortilsynets lovbestemte opgave herefter er afgrænset, finder nævnet, at Revisortilsynet ikke har været afskåret fra som sket i en klage til nævnet at inddrage forhold, som ikke har ført til påtale i form et forbehold i kontrollantens erklæring til Revisortilsynet. Det er dog herved en forudsætning, at den kontrollerede har haft lejlighed til at udtale sig herom over for Revisortilsynet, inden beslutningen om indbringelse for nævnet er truffet. Nævnet bemærker herved, at forholdet var inddraget i Revisortilsynets – ubesvarede – høringskrivelse af 4. maj 2009 til indklagede.

På denne baggrund findes indklagede derfor ligeledes skyldig for dette klagepunkts vedkommende.”

I det omtalte tilfælde forelå der således ingen sagsbehandlingsfejl. Når der derimod forekommer en fejl, er det sædvanlige forvaltningsretlige udgangspunkt i dansk ret, at der ikke lægges vægt på formelle sagsbehandlingsfejl, medmindre det må antages, at fejlen har eller kan have haft konkret indflydelse på den trufne afgørelse, eller der er tale om en væsentlig og alvorlig fejl.

Den situation, som hyppigst forekommer i nævnets sager, angår det tilfælde, hvor der ifølge kontrollanten har manglet fornøden dokumentation i revisors sag og arbejds papirer, og hvor dette indgår som et punkt i Revisortilsynets klage (manglende tiltrædelsesprotokollater, manglende dokumentation for planlægning af opgaven, for at have påset uafhængighed, for delkonklusioner etc.). I sådanne tilfælde gøres det fra revisors side jævnligt gældende, at disse arbejds papirer forelå, og at det beror på en fejl, når kontrollanten har anført det modsatte, ligesom revisor fremfører, at han har tilbudt Revisortilsynet at fremsende dokumentationen efterfølgende.

Sagens gang ved nævnet indebærer en forudgående sagsforberedelse med høring af parterne. Herunder har revisor fri adgang til at fremlægge den dokumentation, som påberåbes til støtte for, at der skal ske frifindelse for Revisortilsynets klage. Bevisførelsen for nævnet er ikke begrænset til de dokumenter, der tidligere er fremlagt under Revisortilsynets forudgående sagsbehandling, og der er således fri adgang til nova.

Selve nævnsprocessen vil derfor forskyde fokus fra at være et spørgsmål om betydningen af formelle – men oftest genoprettelige – sagsbehandlingsfejl i tidligere led til for nævnet grundlæggende at være et bevisspørgsmål i forbindelse med skyldbedømmelsen.

Kendelse af 17. februar 2010 i sag 56/2007-R

Sædvanlig tilsynssag, hvorunder RT indklagede revisionsvirksomheden med påstand om virksomhedsansvar vedrørende kvalitetsstyringssystemet og revisor personligt med påstand om individualansvar for forskellige erklæringsmangler. Under sagen bestred revisor, at der manglede dokumentation, og henviste bl.a. til, at tiltrædelsesprotokollaterne lå i fjernarkiv på kontroltidspunktet og blot kunne hentes, hvis der var fremsat ønske herom. Revisor gjorde endvidere gældende, at sagsbehandlingen i RT ikke opfyldte de almindelige krav vedrørende den retssikkerhed, der tilkommer en indklaget. I den forbindelse henviste revisor til, at tilsynet havde afvist efterfølgende at modtage den tilbudte dokumentation fra hans arkiv, og at han således end ikke havde haft mulighed for at bevise sin uskyld. Sagen blev behandlet mundtligt for nævnet, hvorunder revisor mødte og afgav forklaring. Nævnet fastslog, at revisor både over for RT og Revisornævnet havde haft mulighed for at afgive høringssvar og senest under sit møde for nævnet havde kunnet fremkomme med de relevante oplysninger. På denne baggrund måtte kontrollantens erklæring lægges til grund, og så vel revisionsvirksomheden som revisor fandtes skyldige. Revisionsvirksomheden blev herefter pålagt den sædvanlige bøde på 100.000 kr., medens der for revisors vedkommende skete strafbortfald.

Kendelse af 10. maj 2010 i sag 69/2008-R

Revisors advokat gjorde under sagen for nævnet gældende, at RT ikke havde overholdt god forvaltningsskik, fordi der var truffet afgørelse om indbringelse for nævnet, uden at RT forinden havde afholdt møde med revisor til sagens oplysning, således som revisor havde anmodet om. Under hensyn til, at kontrollanten havde sendt revisor sin erklæring i udkast, inden den blev afgivet til RT, og til, at revisor var blevet hørt af RT og ligeledes havde haft mulighed for at kommentere klagen over for nævnet, herunder ved mødet med nævnet, der havde behandlet sagen mundtligt, fandt nævnet intet til hinder for at tage klagen under realitetsbehandling.

I følgende tilfælde gav det forudgående forløb ved kvalitetskontrollens gennemførelse anledning til, at nævnet udtalte kritik.

Kendelse af 24. juni 2010 i sag 50/2008-R

I anledning af kvalitetskontrol afgav kontrollanten en erklæring (1) den 16. november 2007. Da RT havde modtaget denne erklæring, fremsendte kontrollanten den 12. december 2007 en ny erklæring (2) efter aftale med RT. Denne erklæring førte til, at RT pålagde kontrollanten at udarbejde en ny erklæring, og den 16. februar 2008 afgav kontrollanten derfor endnu en erklæring (3), der herefter dannede grundlag for RT's klage til nævnet. På denne baggrund fandt nævnet anledning til at udtale kritik vedrørende fremgangsmåden i forbindelse med kvalitetskontrollantens rapportering, og det fandtes uheldigt og misvisende, at der var afgivet 3 erklæringer om den samme kontrol og i øvrigt alle med samme da-

tering, uagtet det af følgebrevene fremgik, at de 2 seneste var udarbejdet efterfølgende (nævnet tog dog i øvrigt stilling til klagen).

Se hertil også

Kendelse af 27. januar 2010 i sag 19/2009-R

Kontrollantens erklæring af 11. november 2007 erstattet af en ny erklæring af 10. december 2007.

Kendelse af 5. juli 2010 i sag 38/2009

Kontrollantens erklæring af 12. november 2008 korrigeret ved ny erklæring af 8. december 2008.

6.6 Visse spørgsmål om strafskyld og strafudmåling

Over for revisor personligt har nævnet adgang til at tildele en advarsel eller pålægge en bøde på ikke over 300.000 kr., jf. revisorlovens § 44, stk. 1. Nævnet har derudover adgang til at frakende revisor godkendelsen (beskikkelsen) tidsbegrænset eller tidsubegrænset, men denne sanktion er ikke benyttet i beretningsperioden.

6.6.1 Bagatelgrænse

Selv om nævnet i stedet for bøde har adgang til at nøjes med en advarsel og efter praksis også benytter sig af strafbortfald, leder allerede ordlyden af de relevante klage- og strafbestemmelser i revisorlovens § 43, stk. 3, og § 44, stk. 1, i retning af, at den pligtforsømmelse, der skal kunne sanktioneres med en disciplinærstraf, skal have en vis grovhed. Efter ordlyden af de pågældende lovbestemmelser skal de pligter, som påhviler revisor, være "tilsidesat". Det udelukker efter nævnets praksis helt bagatelagtige forhold fra området for strafbarhed.

Kendelse af 12. april 2010 i sag 39/2009

Efter kvalitetskontrol havde RT indklaget revisor for at have undladt at fastsætte et dokumenteret væsentlighedsniveau i de sager, der var udtaget til enkeltsagskontrol. Revisor oplyste, at han reviderede 12 selskaber. Når der ikke var dokumenteret væsentlighedsniveau, var forklaringen, at han ifølge revisionsplanen udvalgte samtlige revisionsområder som genstand for revisionen. Dette skyldtes, at der var tale om mindre virksomheder, hvor der ikke var mange ansatte i bogholderiet, og hvor ledelsen ville sikre, at fejl m.v. blev rettet. Nævnet lagde revisors oplysning til grund. Det forhold, at revisor ikke havde udarbejdet en notits herom, fandtes herefter at være en så bagatelagtig forseelse, at revisor ikke burde pålægges disciplinæransvar herfor.

Kendelse af 19. april 2010 i sag 40/2009-R

RT havde bl.a. indklaget revisor for i en revisionspåtegning at have undladt at afgive supplerende oplysning om et ulovligt anpartshaverlån. Imidlertid indgik oplysningen herom i revisors forbehold i påtegningen. Revisor fandtes skyldig i overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, idet oplysningen om det ulovlige lån skulle gives i form af en supplerende oplysning og ikke som sket i form af et forbehold. Men nævnet fandt, at denne overtrædel-

se ikke kunne tillægges selvstændig betydning for fastsættelsen af bøden, som herefter blev udmålt alene under hensyn til et andet klagepunkt i sagen.

Kendelse af 10. maj 2010 i sag 61/2009

Skat klagede over revisors reviewerklæring på et skatteregnskab under virksomhedsordningen, der ifølge klagen var mangelfuld vedrørende anskaffelsessummen for en mælkekvote og avancen ved salg af et jordareal. Nævnet lagde til grund, at regnskabet objektivt var mangelfuldt på de af Skat anførte punkter. Imidlertid fandt nævnet, at de pågældende fejl måtte bero på henholdsvis en tastefejl og en misforståelse af faktum – begge et øjeblikkelige fejltagelser, der ikke i sig selv kunne bedømmes som overtrædelser af god revisorskik og derfor ikke kunne føre til disciplinæransvar. Revisor blev derfor frifundet.

6.6.2 Gentagelsesvirkning

Ved bedømmelsen af, om en disciplinær for straf har gentagelsesvirkning, følger nævnet reglerne i straffeloven. Det betyder, at en tidligere afgørelse principielt har gentagelsesvirkning i 10 år. I denne periode er revisorlovgivningen imidlertid blevet ændret radikalt, da det lovregulerede område i 2003 blev begrænset til kun at omfatte erklæringsarbejde. Derfor er det tillige en betingelse for gentagelsesvirkningen, at den ældre afgørelse angår et forhold, som også efter den nugældende revisorlovgivning ville kunne medføre disciplinærstraf.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 55/2009-R

Revisor havde overtrådt habilitetsbestemmelserne ved afgivelse af en erklæring den 28. april 2008. Han var tidligere ved kendelse af 19. juni 2002 meddelt en advarsel for overtrædelse af reglerne om uafhængighed. Nævnet udtalte i den anledning:

“Indklagede er tidligere ved en afgørelse i 2002 fundet skyldig i overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, og den nu foreliggende erklæring er afgivet i 2008, omtrent 6 år senere. Efter fast nævnspraksis behandles disciplinæransvaret i vid udstrækning efter samme principper, som gælder for strafansvaret efter straffelovens almindelige del, medmindre der ved revisorlovgivningen er gjort afvigelse herfra. I nævnspraksis er der derfor sædvanligvis udmålt en skærpet sanktion i gentagelsestilfælde, når der var en tidligere, fældende afgørelse, der ikke var mere end 5 år gammel på det tidspunkt, da den til bedømmelse nu foreliggende handling fandt sted. Ved en ændring af straffeloven i 2004 (lov nr. 218 af 31. marts 2004) blev fristen for en tidligere afgørelses gentagelsesvirkning forlænget fra 5 år til 10 år, jf. straffelovens § 84, stk. 3.

Som følge heraf må det ved sanktionsfastsættelsen tillige tages i betragtning, at den tidligere afgørelse fra 2002 om en tilsvarende overtrædelse – der ligeledes ville udgøre en overtrædelse efter de nugældende regler, jf. straffelovens § 3 – må tillægges gentagelsesvirkning.”

6.6.3 Frakendelse

Over for en revisor har nævnet adgang til at frakende godkendelsen efter § 44, stk. 2, der hjemler frakendelse i to tilfælde.

For det første kan frakendelse ske, når revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde.

For det andet kan frakendelse ske, når revisors omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret, at der er nærliggende fare for, at revisor ikke kan varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde. Medens den første frakendelsesgrund også fandtes i tidligere revisorlove, er den anden frakendelsesgrund ny og blev først indsat i loven med revisorloven fra 2008.

Som noget nyt blev der ved revisorloven fra 2008 ligeledes indført hjemmel til frakendelse over for en revisionsvirksomhed, jf. § 44, stk. 4. Her kan frakendelse imidlertid kun finde sted af den anden frakendelsesgrund ("omdømme-reglen"), og frakendelse som følge af gentagelse eller sagens grovhed kan derfor ikke ske over for en revisionsvirksomhed.

Både i forhold til revisorer og revisionsvirksomheder er frakendelse enten tidsbegrænset for en periode fra mindst 6 måneder til højst 5 år eller tidsubegrænset ("indtil videre").

I praksis vil frakendelse kun kunne komme på tale, hvis der er påstand herom. Frakendelse finder sjældent sted og er ikke benyttet i beretningsperioden.

6.6.4 Inhabilitet

Revisorlovgivningens øgede fokus på betydningen af revisors uafhængighed har også i denne beretningsperiode afspejlet sig i nævnets praksis, hvor nogle af de alvorligste bøder er forekommet netop i denne tilfældegruppe.

Domfældelse:

Kendelse af 23. april 2010 i sag 56/2008-S

To revisorer for et børsnoteret selskab havde overtrådt forbudet mod, at revisor ikke forud for revisionen må medvirke ved udarbejdelsen af regnskabet. De havde derved handlet i strid med habilitetsbestemmelsen i § 11, stk. 2, nr. 8, litra a, i revisorloven fra 2003 og pålagdes hver en bøde på 150.000 kr. (tillige omfattende et tilfælde, hvor der manglede et forbehold i påtegningen).

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 55/2009-R

Gennem sin revisionsvirksomhed havde revisor afgivet revisionserklæring på likvidationsrapporten for et selskab, skønt hustruen var likvidator og samtidig sad i ledelsen af revisionsvirksomheden. Under hensyn til den skærpelse af kravene til uafhængigheden, der var tilsigtet med revisorloven af 2003, og til at revisor tidligere var pålagt disciplinær straf for overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, pålagdes revisor en bøde på 100.000 kr.

Kendelse af 20. oktober 2010 i sag 31/2009-R

Revisor havde været både revisor og administrator for den samme andelsboligforening. Et medlem klagede over, at revisor som følge af denne dobbeltrolle var inhabil. Revisor oplyste, at hun kun havde påtaget sig begge hverv, fordi foreningen ønskede det. Nævnet lagde til grund, at revisor i sin egenskab af administrator havde selvstændig adgang til og dispositioneret over andelsboligforeningens bankkonto og derfor selvstændigt kunne disponere over indtægter og udgifter vedrørende foreningen. Da revisor efter revisorlovens § 24 skulle være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrørte, og ikke måtte være involveret i virksomhedens beslutningstagning, fandt nævnet, at revisor – der havde afgivet blank revisionspåtegning på foreningens årsrapport – havde været inhabil som revisor for foreningen. Som følge heraf blev revisor pålagt en bøde på 50.000 kr. (inhabiliteten påkendt sammen med anden kvalitetsmangel).

Kendelse af 22. oktober 2010 i sag 12/2008-S

Finanstilsynet klagede over, at revisor R1 var inhabil, da han påtegnede nogle årsrapporter for et søforsikringsselskab. Faktum i sagen var, at revisorerne R1 og R2 havde kendt hinanden siden 1990'erne, hvor de begge var ansat i samme firma, men i hver sin afdeling. Da R2 i 2000 blev selvstændig med eget revisionsfirma, var R1 blevet ansat hos R2. R1 var forblevet i denne ansættelse, indtil R1 i 2005 købte firmaet af R2. R1 etablerede sammen med nogle kollegaer et nyt revisionsfirma. R2 fortsatte herefter som ansat i det nye firma, indtil R2 gik på pension pr. 31. december 2006 og deponerede sin beskikkelse. Søforsikringsselskabets årsrapport for 2005 var revideret af R2. Da R2 var gået på pension, fortsatte han med at arbejde for forsikringsselskabet og udarbejdede dettes årsrapport for 2006, som R1 den 14. marts 2007 forsynede med en blank revisionspåtegning. Efter at Finanstilsynet den 16. marts 2007 havde påbudt forsikringsselskabet at omgøre årsrapporten for 2005 på grund af talrige fejl, udarbejdede R2 en ændret årsrapport, hvorefter R1 den 22. marts 2007 afgav blank revisionspåtegning på den således korrigerede årsrapport for 2005. Finanstilsynet gjorde gældende, at R1 havde været inhabil, da han i marts 2007 underskrev revisionspåtegningerne på årsrapporten for 2006 og på den korrigerede årsrapport for 2005, idet begge årsrapporter var udarbejdet af R2, der både var R1's tidligere chef og ansatte. Heri fik Finanstilsynet medhold. Nævnet fandt, at der forelå en overtrædelse af § 11, stk. 1, i revisorloven fra 2003 (nu § 24, stk. 4, i revisorloven fra 2008), og pålagde R1 en bøde på 100.000 kr. (inhabiliteten påkendt sammen med anden kvalitetsmangel).

Frifindelse:

Kendelse af 17. marts 2010 i sag 8/2009-R

Revisor havde ydet assistance ved bogføring og udarbejdelse af regnskaber m.v. for et ApS, men havde ikke haft beføjelse til at disponere over udgifter og indtægter, ligesom han heller ikke havde deltaget i eller taget ansvar for beslutninger, herunder indsætte eller hæve på bankkonti. Nævnet fandt ikke, at han derved havde bragt sin stilling som uafhængig revisor i fare. Da han derfor ikke havde været afskåret fra at revidere selskabets årsrapporter som sket, havde han ikke været inhabil, og han blev frifundet for klagen, hvor han var indklaget for selvrevision.

Kendelse af 10. maj 2010 i sag 75/2008-S

Revisor havde revideret årsrapporten for et ApS og afgivet erklæring i form af en revisionspåtegning. Det forhold, at revisor forinden havde fremsendt tilbud til minoritetsanparterne – som var klagerne – bevirkede ikke, at revisor blev inhabil som revisor for ApS.

Kendelse af 7. juni 2010 i sag 25/2009

Årsrapporten for 2007 for en ejerlejlighedsforening var i april 2008 revideret af revisor, der derpå i februar 2009 også blev valgt som foreningens administrator og i maj 2009 udsendte foreningens årsrapport for 2008. Et medlem klagede og anførte, at "revisor og administrator for ejerforeningen kan ikke være en og samme person eller firma". Nævnet lagde til grund, at revisor for 2008 havde ydet assistance med bogføring og udarbejdelse af regnskaber m.v. Derimod havde revisor ikke som administrator haft beføjelse til at disponere over udgifter og indtægter, herunder indsætte eller hæve på foreningens konti. Herefter fandt nævnet ikke, at han havde været inhabil som revisor for foreningen og dermed udelukket fra at revidere foreningens regnskab.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 1/2009-S

Årsrapporten for et A/S var udarbejdet på revisors brevpapir. Da selskabets aktier var optaget til handel på Dansk AMP, indklagede E&S revisorerne for nævnet og gjorde gældende, at de havde medvirket ved udarbejdelsen af årsrapporten og derved handlet i strid med de skærpede uafhængighedsbestemmelser for børsnoterede selskaber. Heri fik E&S imidlertid ikke medhold, idet selskabet ikke kunne anses for børsnoteret.

En særlig form for inhabilitet foreligger, hvor der er sket krydsrevision. Krydsrevision er en kollektiv overtrædelse, der ikke kan begås af en enkelt person alene, men begrebsmæssigt forudsætter, at der foreligger et samvirke mellem mindst to personer bestående i, at de gensidigt udfører revision for hinanden. Revisorlovgivningen indeholder et absolut forbud mod krydsrevision, jf. tidligere § 11, stk. 2, nr. 5, i revisorloven fra 2003 og nu § 2, stk. 1, nr. 4, i uafhængighedsbekendtgørelsen. I bemærkningerne til § 11 i revisorloven fra 2003 anførtes følgende om afgrænsningen af forbudet mod krydsende revision:

"En særlig type "forretningsmæssig" forbindelse består i krydsende revision, hvorved forstås tilfælde, hvor revisorer fra revisionsvirksomhed A foretager revision af revisionsvirksomhed B, og hvor revisorer fra revisionsvirksomhed B modsvarende reviderer revisionsvirksomhed A's regnskaber. En sådan krydsrevision vil udtrykkeligt være omfattet af forbuddet i nr. 5."

Nævnet har i beretningsåret haft lejlighed til at tage stilling til rækkevidden af forbudet mod krydsrevision.

Kendelser af 12. april 2010 i sag 34/2009-S og sag 35/2009-R

Revisorerne A og B, der begge var tilknyttet den samme revisionsvirksomhed, havde hver sit konsulentselskab. Den 16. oktober 2007 påtegnede A årsrapporten 2006-07 for B's konsulentselskab, hvorpå B den 17. oktober 2007 påtegnede årsrapporten 2006-07 for A's konsulentselskab. E&S indklagede begge for krydsrevision. A og B bestred ikke deres erklæringsafgivelse, men påstod frifindelse med henvisning til, at der ikke herved var sket overtrædelse af forbudet mod krydsrevision i § 11, stk. 2, i revisorloven fra 2003. Heri fik

de imidlertid ikke medhold, idet nævnet fandt, at også denne situation var omfattet af forbudet mod krydsrevision. A og B blev herefter hver pålagt en bøde på 150.000 kr.

Medens A akkviescerede ved afgørelsen, har B for sit vedkommende indbragt afgørelsen for domstolene, hvor sagen endnu ikke er afgjort. Til støtte for sagsanlægget mod nævnet har B henvist til den omtalte motivudtalelse og anført, at der begrebsmæssigt ikke foreligger krydsrevision, medmindre den gensidige revision har været rettet mod de to revisorers revisionsvirksomheder, og det er ikke tilfældet her, hvor revisionen i stedet har været rettet mod deres konsultantselskaber. På denne baggrund må det formodes, at den kommende domstolsafgørelse i sagen vil afklare, hvad der skal forstås ved krydsrevision, og hvor langt forbudet rækker.

6.6.5 Erklæringsafgivelse på helt utilstrækkeligt grundlag

De højeste bødepositioner forekommer blandt andet i de grove tilfælde, hvor revisor har tilsidesat sin elementære forpligtelse til at foretage tilstrækkelige og fyldestgørende revisionshandlinger forud for erklæringsafgivelsen, dvs. når revisor har været for ukritisk eller følgagtig over for klienten og dermed har kompromitteret sin opgave som offentlighedens tillidsrepræsentant (jf. RÅ 2009, pkt. 6.5.2).

Kendelse af 23. september 2010 i sag 42/2008 m.fl.

Revisor havde i flere tilfælde afgivet vurderingsberetning om apportindskud ved stiftelsen af selskaber, der siden var gået konkurs, og konkursboerne havde nu indklaget revisor. Endvidere havde han afgivet erklæring om apportindskud ved kapitalforhøjelse. Dette var blandt andet foregået pr. e-mail uden personlig kontakt med de pågældende personer og ved forevisning af digitalfoto som dokumentation for aktivernes tilstedeværelse. Selskaberne skulle drive vikarbureau, og de aktiver, der var benyttet, bestod bl.a. i europaller og PH-lamper. Under hensyn til, at revisor i flere tilfælde ved stiftelse, kapitalforhøjelse og regnskabsaflæggelse havde medvirket til oprettelse og opretholdelse af selskaber på et reelt ikke eksisterende kapitalgrundlag, blev bøden, der overvejende var en tillægsbøde efter straffelovens § 89, fastsat til 150.000 kr.

6.6.6 Aktionærlån.

Inden for området for kvalitetsmangler har det jævnligt været påberåbt, at revisor har undladt at meddele supplerende oplysning om et *ulovligt aktionær- eller anpartshaverlån*. Denne problemstilling har været fremme i følgende afgørelser i beretningsperioden:

Kendelse af 17. marts 2010 i sag 8/2009-R

Ulovligt anpartshaverlån på 28.763 kr. Bøde på 25.000 kr. (tillige for anden overtrædelse).

Kendelse af 29. marts 2010 i sag 68/2008-R

Ulovligt anpartshaverlån på 1.976 kr. fremgik af årsrapporten, men der var ikke givet supplerende oplysning herom i revisionspåtegningen. Nævnet konstaterede, at lånet var ulovligt, og at revisor derfor havde handlet i strid med god revisorskik ved ikke at meddele den påbudte supplerende oplysning herom. Beløbets ringe størrelse kunne under de foreliggende omstændigheder, hvor revisor var vidende om det ulovlige lån, ikke føre til andet resul-

tat. Herefter, og da lånet ved regnskabsårets begyndelse havde andraget 10.000 kr., pålagdes revisor en bøde på 15.000 kr.

Kendelse af 19. april 2010 i sag 61/2008-R

Ulovligt aktionærlån og tillige en række andre overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen. Bøde 40.000 kr.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 28/2009-R

I en RT-sag erkendte revisor, at der i revisionspåtegningen på årsrapporten for et ApS ikke var givet supplerende oplysning om et ulovligt anpartshaverlån, der fremgik af regnskabet. Bøden – der også omfattede andre alvorligere fejl – blev fastsat til 25.000 kr.

I følgende afgørelse tog nævnet mere principielt stilling til spørgsmålet, om der forelå et lån, og om dette i så fald var ulovligt. På baggrund af denne afgørelse, hvor der var dissens, må det forventes, at nævnet fremover vil intensivere prøvelsen af dette spørgsmål.

Kendelse af 5. juli 2010 i sag 38/2010

RT klagede over, at revisor i strid med § 115 i den dagældende aktieselskabslov havde undladt i en revisionspåtegning på årsrapporten for 2007 for et A/S, der var et datterselskab, at give supplerende oplysning om et ulovligt aktionærlån. A/S havde et resultat på ca. 6 mio. kr. og aktiver for ca. 9 mio. kr. Ifølge årsrapporten var der et tilgodehavende på ca. 20.000 kr. hos "selskabsdeltagere", hvilket var specificeret i en regnskabsnote. Heraf fremgik, at tilgodehavendet dels var hos de to holdingselskaber, der var datterselskabets moderselskaber, dels hos de to ejere af moderselskaberne personligt. Klagen førte til, at nævnet anmodede revisor om at oplyse, hvordan mellemværendet med selskabsdeltagerne var opstået, karakteren af mellemværendet, og hvordan mellemværendet havde udviklet sig gennem regnskabsåret. Revisor svarede, at de to tilgodehavender i moderselskaberne var opstået ved betaling af revisionshonorarer for holdingselskaberne, og at tilgodehavenderne hos disse to ejere personligt var opstået ved, at selskabernes kreditkort også anvendtes privat, men at der for denne brug skete modregning med indehavernes indbetalinger og betalinger af udgifter for selskaberne.

Nævnets flertal på 4 medlemmer fandt revisor skyldig og pålagde ham en bøde på 15.000 kr. med følgende begrundelse:

"Indklagede har oplyst, at tilgodehavenderne hos holdingselskaberne på henholdsvis 5.000 kr. og 4.125 kr. vedrører revisionshonorarer for disse selskaber. Indklagede har medgivet Revisortilsynet, at der efter § 115, stk. 1, i den dagældende aktieselskabslov er tale om ulovlige aktionærlån.

Efter indklagedes oplysninger og kontospecifikationerne for 2007 vedrører mellemregningerne med aktionærerne ... og ... såvel forretningsmæssigt relaterede udgifter som private udgifter. Det fremgår af kontospecifikationerne, at udlæggene ikke er afviklet kontinuerligt.

Vi finder på denne baggrund, at udlæggene har karakter af lån.

Vi finder således, at der for samtlige tilgodehavender er tale om ulovlige aktionærlån, som burde have ført til en supplerende oplysning i revisionspåtegningen, jf. § 7, stk. 2, nr. 2, i den dagældende erklæringsbekendtgørelse.

Beløbenes ringe størrelse i forhold til selskabets indtjening og egenkapital kan – henset til at forbuddet mod aktionærlån i § 115, stk. 1, i den dagældende aktieselskabslov er absolut – ikke føre til andet resultat.

Vi finder derfor, at indklagede ved at have undladt at give en supplerende oplysning i revisionspåtegningen på årsrapporten for aktieselskabet har overtrådt § 7, stk. 2, nr. 2, i den dagældende erklæringsbekendtgørelse og derved handlet i strid med god revisorskik.”

Nævnets mindretal på 1 medlem stemte for at frifinde revisor med følgende begrundelse:

”Selskabets udlæg for revisorregningen for de to holdingselskaber, der tilsammen ejer hele aktiekapitalen i selskabet, er en ikke usædvanlig forretningsmæssig disposition, når selskaberne som i det foreliggende tilfælde har fælles revisor. Udlægget, der i øvrigt må betegnes som bagatelagtigt og foretaget i en koncernlignende relation, kan efter sit indhold ikke karakteriseres som et lån og er derfor ikke omfattet af aktieselskabslovens § 115.

Mellemværenderne med direktørerne er opstået som følge af, at direktørerne lejlighedsvist har foretaget betaling af private udgifter med selskabets kreditkort. På kontoen krediteres indbetaling til selskabet og beløb, som er betalt på selskabets vegne. Debiteringer og krediteringer er ikke systematiske.

Tilgodehavenderne er af ringe størrelse. Direktørers og medarbejders anvendelse af firmakreditkort til private betalinger i begrænset omfang kan forekomme som et led i ansættelsesforhold, og de konkrete tilgodehavender er uegnede til at bibringe direktørerne særlige fordele eller i øvrigt skabe usikkerhed om kreditorernes sikkerhed.

Jeg anser det for tvivlsomt, hvorvidt de konkrete mellemværender omfattes af den dagældende aktieselskabslov § 115 henset til, at det i kommentarerne til lovforslag nr. 119 af 28. april 1982 anføres, at det ikke er fundet nødvendigt at optage en udtrykkelig bestemmelse, der undtager sædvanlige forretningsmæssige dispositioner fra forbuddet. Det anføres videre:

”Lån eller sikkerhedsstillelse fra et selskab omfattes således ikke af forslagens § 115, stk. 1, hvis der er tale om dispositioner, der er erhvervmæssigt begrundet og er sædvanlige både for selskabet og inden for branchen i almindelighed.”

Hertil kommer, at der ikke kan påvises en retspraksis, som har ført til sager om straf af ledelsesmedlemmer efter bestemmelsen i den

dagældende aktieselskabslov § 161, stk. 1, for mellemværender, der kan sammenlignes med de i denne sag foreliggende.

Betingelsen i henhold til den daværende erklæringsbekendtgørelse § 7 for, at en revisor skal anføre en supplerende oplysning i erklæringen er, at de foreliggende forhold giver revisor en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for de foreliggende mellemværender med direktørerne.

De foreliggende omstændigheder er ikke tilstrækkelige til at kunne give revisor en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde ansvar for tilstedeværelsen af tilgodehavenderne. Jeg stemmer derfor for at frifinde revisor."

Der er siden truffet følgende afgørelser:

Domfældelse:

Kendelse af 26. august 2010 i sag 10/2009-S

Under hensyn til, at revisor selv i sit arbejdsrapport havde opfattet et tilgodehavende som et ulovligt aktionærlån, havde revisor overtrådt god revisorskik, når lånet ikke var beskrevet i årsrapporten.

Frifindelse:

Kendelse af 20. december 2010 i sag 8/2010

Af årsrapporten fremgik en regnskabspost i balancen benævnt "Tilgodehavender hos ledelsen 28.608 kr." RT indklagede revisor for at have undladt at give supplerende oplysning i revisionspåtegningen om et ulovligt anpartshaverlån. I revisionsprotokollen var anført: "I forbindelse med oprydning af differenceposter vedrørende tidligere år, er disse differencer mv. ført over mellemregningen, hvorfor denne pr. 30.06.2006 er blevet et tilgodehavende i selskabet. Beløbet udgør 28.608 kr. Mellemværendet er ikke anset som et ulovligt anpartshaverlån, men som en løbende mellemregning". I et indlæg til RT som svar på RT's høring havde revisor oplyst, at "Tilgodehavendet hos anpartshaveren er hovedsageligt fremkommet ved diverse efterposter over en længere periode, som i et vist omfang ikke var korrekte. Det drejer sig om bl.a. diverse betalings- og afstemningsdifferencer vedrørende moms og A-skat mm., regulering af huslejedepositum og tilgodehavende husleje samt tilbageført løn til anpartshaver. Gennemgangen af disse poster viste, at der var tale om differencer mm. der vedrører selskabet og ikke anpartshaveren. Det er derfor en fejl at disse poster er blevet efterposteret på mellemregningskontoen ... Posten burde rettelig have været udgiftsført". RT fastholdt, at der var tale om et ulovligt anpartshaverlån, fordi mellemværendet i årsrapporten var betegnet som "Tilgodehavender hos ledelsen". Heri fik RT ikke medhold. Nævnet fastslog, at teksten i selve regnskabet ikke i sig selv var afgørende for, hvorvidt der var tale om et ulovligt anpartshaverlån. Det afgørende var derimod det underliggende, reelle forhold. Da RT ikke havde oplyst, hvorledes posterne på kontoen havde formet sig efter den 30. juni 2006, og da RT heller ikke trods revisors indlæg til RT havde ændret sin begrundelse for at indbringe revisor for nævnet, fandtes der ikke tilstrækkeligt grundlag for at lægge til grund, at der forelå et ulovligt anpartshaverlån,

og at tilgodehavendet ikke skulle have været forretningsmæssigt begrundet. Herefter blev revisor frifundet.

6.7 Visse sagsbehandlingsspørgsmål

6.7.1 Udsættelse

6.7.1.1 Verserende straffesag mod indklagede

Den straffeprocessuelle grundsætning om, at der kun kan pålægges straf én gang for samme forhold (ne bis in idem), gælder ikke blot for straf, der pålægges ved domstolene, men også for disciplinærstraf. Oplyses det under klagesagen, at der ligeledes er indgivet politianmeldelse eller rejst sigtelse for et forhold, der ligeledes indgår i klagen, opstår spørgsmålet om, hvorledes der bør forholdes med klagen. Når der er indledt eller varslet indledt et straffeprocessuelt forløb, der kan føre til tiltalerejsning og straffesag ved domstolene mod den indklagede revisor, vil nævnet normalt sætte nævnssagen i bero, indtil det er afklaret, om der vil blive rejst tiltale mod revisor. Det gælder, hvad enten klageren også er anmelder i politiets sag, eller politianmeldelsen er indgivet af en anden end klageren. Opgives videre forfølgning i straffesagen, kan disciplinærsagen fremmes. Hvis der derimod rejses tiltale mod revisor, må straffesagens udfald afventes, hvis klageren opretholder klagen.

Nævnet har som regel et antal sager, der på denne måde er sat i bero, fordi klageren selv eller andre har indgivet politianmeldelse, således at revisor helt eller delvis er eller kan blive sigtet for samme forhold, som klagen angår.

6.7.1.2 Andre verserende sager af mulig betydning for klagesagen

Undertiden oplyses det, at der verserer andre sager, hvis udfald i en eller anden udstrækning kan tænkes at få betydning for nævnets bedømmelse af klagesagen. Eksempelvis kan der være tale om, at klager ligeledes har rettet henvendelse til Responsumudvalget i FSR – danske revisorer (se ovenfor under pkt. 6.2.2.1). Der kan også være tale om, at klagen til nævnet går ud på, at revisor ikke har opdaget misbrug fra ledelsens side, og at der samtidig er indgivet politianmeldelse mod ledelsen. Ikke sjældent opstår klagesager for nævnet på den måde, at revisor har anlagt civil sag ved domstolene for at opnå betaling af sit honorarkrav, hvorpå klienten reagerer på sagsanlægget ved at indklage revisor for nævnet i håbet om at få en afgørelse, der kan bestyrke en indsigelse mod kvaliteten af revisors arbejde (se formentlig kendelse af 20. december 2010 i sag 22/2010).

Sådanne tilfælde kan give anledning til en overvejelse – og ofte også en begæring fra en af parterne – om, at nævnssagen skal udsættes og afvente udfaldet af responsumsagen, straffesagen, den civile sag etc. Imidlertid er det ikke muligt generelt at give retningslinier for håndteringen af disse situationer. Det vil altid bero på en konkret vurdering, om der er tilstrækkelig anledning til at sætte nævnssagen i bero. Afgørelsen herom vil sædvanligvis – ligesom andre afgørelser under sagsforberedelsen – blive truffet af formanden eller en næstformand. Ved denne bedømmelse vil der almindeligvis blive taget hensyn til tidsperspektivet (på hvilket stadium af nævnsbehandlingen en udsættelsesansøgning fremkommer og,

hvornår den afgørelse, der ønskes afventet, vil foreligge), ligesom der vil blive lagt vægt på den pågældende afgørelses forventelige betydning for nævnets afgørelse.

6.7.1.3 Flere klagesager mod samme indklagede

Ved fastsættelsen af disciplinærstraf følger nævnet princippet i straffelovens § 89. Når indklagede ved en tidligere afgørelse er pålagt straf, og det forhold, der nu foreligger til påkendelse, har fundet sted forud for denne afgørelse, vil nævnet derfor tage stilling til, om samtidig påkendelse ville have medført en forhøjelse af den først ikendte straf. I bekræftende fald vil der blive fastsat en tillægsstraf som resultat af den aktuelle sag. Dette princip anvendes uanset, om klager i den aktuelle sag er den samme som i fortilfældet, eller dette ikke er tilfældet – hvad der er det sædvanlige.

Kendelse af 5. november 2010 i sag 52/2009

Revisor var i 2009 pålagt en bøde på 150.000 kr. for tilsidesættelse af god revisorskik (og havde i den anledning anlagt retssag mod Revisornævnet ved domstolene). I en RT-sag fandtes han nu skyldig i forud for nævnets tidligere kendelse i 3 tilfælde at have afgivet erklæringer, der ikke var affattede i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen. Nævnet udtalte, at samtidig påkendelse af de aktuelle forhold og de tidligere påkendte forhold ikke ville have ført til en forhøjelse af bøden på 150.000 kr. Efter princippet i straffelovens § 89 blev der derfor ikke nu fastsat tillægsstraf. Nævnet tilføjede, at det ikke kunne udelukke anvendelse af denne bestemmelse, at revisor havde anlagt sag mod nævnet med påstand om, at den tidligere pålagte bøde skulle tilsidesættes, subsidiært nedsættes.

Kendelse af 21. december 2010 i sag 71/2009

Ved kendelse af 6. maj 2009 var revisor i sag 59/2007-R pålagt en bøde på 200.000 kr. Ved en senere kendelse af 21. december 2009 i sag 59/2008-R fastsattes efter princippet i straffelovens § 89 ingen tillægsstraf for de påklagede forhold, som havde fundet sted forud for den førstnævnte afgørelse. I en RT-sag blev revisor nu på ny fundet skyldig, idet han i 2 tilfælde ikke havde haft grundlag for at undlade at tage forbehold i revisionspåtegningerne. Begge forhold havde fundet sted forud for kendelsen af 6. maj 2009. Da samtidig påkendelse af de aktuelle forhold og de ved kendelsen af 21. december 2009 påkendte forhold ikke ville have ført til forhøjelse af den bøde, der blev pålagt ved den første afgørelse, bestemte nævnet i medfør af princippet i straffelovens § 89, at tillægsstraf ikke nu skulle fastsættes.

Det forekommer, at der verserer flere sager samtidig for nævnet mod den samme indklagede. For at undgå at skabe en såkaldt "§ 89-situation", der senere kan rejse spørgsmål om anvendelse af tillægsstraf, vil nævnet søge at påkende sagerne samtidigt, jf. princippet i straffelovens § 88. Dette er imidlertid langt fra altid muligt. Sambehandling kan dels vanskeliggøres af, at klager ikke er den samme i alle sager, dels af, at forberedelsen af sagerne ikke kan afsluttes på samme tid. Nævnets praksis indeholder dog flere eksempler på, at sambehandling er lykkedes. I sådanne tilfælde beror det på en konkret bedømmelse, om det findes hensigtsmæssigt at udarbejde én samlet afgørelse eller flere samtidige afgørelser.

Kendelser af 14. juni 2010 i sag 9/2009-S og i sag 47/2009

To forskellige klagesager mod samme revisor blev sambehandlet og førte til to særskilte afgørelser om henholdsvis frifindelse og afvisning.

Kendelse af 24. juni 2010 i sag 31/2007 og i sag 51/2008

To RT-klager i anledning af kvalitetskontrol to år i træk førte til samtidig påkendelse i en fælles afgørelse.

Kendelser af 26. august 2010 i sag 10/2009-S og i sag 7/2008-S

En klage fra politiet samt fra en tidligere aktionær og bestyrelsesformand over revisionspåtegningen på den samme årsrapport førte til samtidig påkendelse, men i form af særskilte afgørelser.

Kendelse af 23. september 2010 i sag 42/2008 m.fl.

RT, E&S samt 3 konkursboer havde alle klaget over den samme revisor. Nævnet samhandlede sagerne og afsagde én fælles kendelse.

6.7.2 Indklagede besvarer ikke nævnets høring

Klager skal indgive klagen skriftligt, og klagen skal indeholde en fremstilling af de forhold, der ønskes bedømt af nævnet (§ 5, stk. 1 og 2, i bekendtgørelsen om Revisornævnet). Nævnet har pligt til at oplyse sagen (§ 8, stk. 3) og skal sende klagen til høring hos indklagede (§ 8, stk. 1, samt forvaltningslovens § 19). Nævnet har imidlertid sjældent andre muligheder for at oplyse sagen end at anmode parterne om oplysninger og er derfor henvist til at afgøre sagen på det foreliggende grundlag, hvis en anmodning eller høring ikke besvares.

Retsvirkningen af, at en part undlader at svare nævnet eller at fremkomme med et indlæg, er således, at parten i dette omfang afskærer sig fra at kunne påvirke afgørelsen. Der indtræder processuel skadevirkning.

Det samme gælder i tilfælde af udeblivelse fra en mundtlig behandling for nævnet. Nævnet vil i så fald være henvist til kun at lægge vægt på den udeblevne parts (eventuelle) skriftlige indlæg. Et eksempel frembyder kendelse af 5. november 2010 i sag 52/2009, hvor RT efter at have afgivet indlæg i sagen udeblev fra det nævnsmøde, hvor sagen blev mundtligt forhandlet.

Det hænder fra tid til anden, at indklagede slet ikke reagerer på nævnets henvendelser eller kun fremkommer med anmodninger om udsættelse. Hvis der i sådanne tilfælde aldrig fremkommer et svar, hvori indklagede forholder sig til sagens realitet, må nævnet træffe afgørelse i sagen alene på grundlag af de oplysninger, der foreligger fra klageren. Det forhold, at indklagede ikke svarer, indebærer således ikke i sig selv nogen bevislættelse for klageren, men medfører blot, at klagerens bevisbyrde for klagens berettigelse skal være løftet allerede på grundlag af det materiale, som klageren selv er fremkommet med. Som følgende afgørelse viser, kan dette navnlig få betydning, når klageren for nævnet alene har fremlagt kopier, der ikke fremstår med fornøden underskrift fra revisor. Derimod vil dette i almindelighed ikke være et problem, når revisor har svaret, og det derfor som regel vil ligge klart, at revisor ikke bestrider at have afgivet erklæringen.

Kendelse af 14. juni 2010 i sag 85/2008

Skat klagede over en revisor, som imidlertid indskrænkede sig til at besvare nævnets høringer med flere udsættelsesbegæring og aldrig fremkom med et egentligt svarskrift. Da revisor ikke var fremkommet med sine bemærkninger til klagen, lagde nævnet i det hele Skats sagsfremstilling til grund, og revisor blev på dette grundlag fundet skyldig i klagen. Der skete dog frifindelse for et enkelt regnskabsårs vedkommende, da det for nævnet fremlagte regnskab ikke fremstod med revisors underskrift, og det herefter – uden yderligere holdepunkter – fandtes betænkeligt at lægge til grund, at revisor havde afgivet erklæring om dette regnskab.

I et særligt tilfælde - hvor manglerne ved sagens oplysning ikke udelukkende skyldtes, at revisor ikke havde svaret nævnet (fyldestgørende), men også, at han havde undladt at opfylde sin lovbestemte oplysningspligt over for kuratorerne, som var klagere – har nævnet tillagt revisors passivitet processuel skadevirkning.

Kendelse af 23. september 2010 i sag 42/2008 m.fl.

Nogle konkursboer klagede over forskellige erklæringer, som revisor havde afgivet ved stiftelsen af de nu fallerede selskaber og ved senere kapitalforhøjelser. Endvidere klagede konkursboerne over, at revisor ikke havde besvaret henvendelser fra kurator. Sagen var i forskellige henseender dårligt oplyst, og medvirkende hertil var, at revisor slet ikke eller kun i begrænset omfang havde reageret på nævnets henvendelser og udtalt sig om klagen. Nævnet konstaterede, at revisor efter erklæringsbekendtgørelsen havde pligt til at opbevare sine arbejds papirer og andet dokumentationsmateriale i 5 år, og at han efter konkurslovens § 105 havde oplysningspligt over for kurator. Manglerne ved sagens oplysning berøede derfor i væsentlig grad på fraværet af oplysninger, som revisor havde pligt til at tilvejebringe og opbevare, og som han havde pligt til at udlevere til kurator – hvis de forelå. Nævnet tillagde på denne baggrund fraværet af revisors oplysninger processuel skadevirkning. Nævnet bemærkede samtidig, at der herved var gjort op med betydningen af den manglende dokumentation, og revisor blev derfor ikke pålagt disciplinærstraf for ikke at have opfyldt sin oplysningspligt over for kurator.

6.8 Fuldbyrkelse

Spørgsmålet om fuldbyrkelse opstår kun i forhold til fældende afgørelser. Sanktionerne advarsel og strafbortfald kræver ikke fuldbyrkelse. Frakendelse indebærer et forbud mod virksomhedsudøvelse og skal derfor heller ikke fuldbyrdes, men i givet fald håndhæves ved en overtrædelsessag.

Fuldbyrkelse er derfor begrænset til bødesager. Det var tidligere udtrykkeligt foreskrevet, at bøder tilfaldt statskassen, jf. § 20, stk. 1, i revisorloven fra 2003. Bestemmelsen herom er ikke gentaget i den nuværende revisorlov fra 2008, men må forudsætningsvis anses for opretholdt ved § 44, stk. 7, hvorefter pålagte bøder er tillagt udpantningsret.

Fuldbyrdelse og inddrivelse af de bøder, som nævnet har pålagt, henhører under Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Alle spørgsmål vedrørende betaling, herunder anmodning om henstand, afdragsordning o. lign., skal derfor ikke rettes til nævnet, men til styrelsen.

6.9 Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser

Nævnets afgørelser kan ikke indbringes for højere administrativ myndighed, jf. revisorlovens 51, stk. 3. Den afgørelse, som nævnet træffer, er således den endelige administrative afgørelse af disciplinærsagen. Nævnets virksomhed er imidlertid ligesom forvaltningens virksomhed i øvrigt underlagt domstolsprøvelse efter grundlovens § 63. Den part, der vil anfægte en afgørelse, er derfor henvist til at anlægge sag ved domstolene. Der gælder ingen frist for et sådant søgsmål.

Herfra gælder dog en modifikation vedrørende frakendelse. I tilfælde af frakendelse kan den revisor eller revisionsvirksomhed, som har fået godkendelsen frakendt, på dette punkt forlange afgørelsen indbragt for retten, jf. revisorlovens § 52. Begæring herom skal fremsættes over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden for en frist på 4 uger, hvorefter styrelsen har pligt til at anlægge en civil retssag mod vedkommende vedrørende frakendelse.

Afvisninger har kun sjældent givet anledning til søgsmål fra klagerens side – se dog Højesterets dom i UfR 2003.5/2H om et tilfælde, hvor spørgsmålet var, om klager havde retlig interesse i den indgivne klage. Da der ikke gælder nogen klagefrist – bortset fra forældelsesfristen på 5 år – og da afvisning ikke hindrer ny klage, kan klageren i tilfælde af afvisning blot indgive klagen på ny, hvis den mangel, der førte til afvisningen, kan afhjælpes.

De retssager, der har foreligget i praksis, har stort set alle været anlagt af en revisor, der ved nævnet var fundet skyldig og pålagt en sanktion. I sådanne tilfælde skal retssagen anlægges mod nævnet og ikke mod den part, der som klager var modpart i nævnssagen.

Nævnet er som regel involveret i et par retssager af denne art. Ved beretningsperiodens begyndelse (pr. 1. januar 2010) verserede fire retssager ved domstolene vedrørende afgørelser truffet i tidligere beretningsperioder. Den ene af disse sager blev endeligt afgjort inden årets udgang (jf. nedenfor), mens de øvrige tre fortsat var verserende ved beretningsperiodens udløb og derfor ikke omtales nærmere her. I årets løb er der yderligere blevet anlagt to retssager mod nævnet. Kun den ene af disse sagsanlæg angår en afgørelse truffet i 2010 (kendelse af 12. april 2010 i sag 34/2009 (jf. ovenfor under pkt. 6.6.4), mens den anden angår en afgørelse fra den tidligere beretningsperiode (kendelse af 17. september 2009 i sag 77/2008). Ved beretningsperiodens afslutning (pr. 31. december 2010) verserede derfor i alt fem sager ved domstolene.

Den landsretsretsafgørelse, der faldt i årets løb, omtales her. Den angår en afgørelse, som var truffet af nævnet i en tidligere beretningsperiode.

***Østre Landsrets dom af 3. december 2010** vedrørende nævnets kendelse af 10. december 2007 i sag 13/2007.*

Faktum i sagen i var, at Energistyrelsen gennem en årrække havde ydet en virksomhed tilskud til elproduktion. På et tidspunkt blev Energistyrelsen opmærksom på, at virksomheden havde modtaget tilskuddet frem til juli 2006, men efter de gældende regler ikke havde været berettiget hertil efter april 2005. Der var herved blevet udbetalt ca. 1,6 mio. kr. for meget i tilskud, og dette beløb havde Energistyrelsen krævet tilbagebetalt af virksomheden. Styrelsen klagede til nævnet over virksomhedens revisor, som i april 2006 havde afgivet en erklæring, der lå til grund for den fejlagtige udbetaling. Erklæringens form og overordnede indhold var foreskrevet af styrelsen, der havde udformet et fortrykt standard-skema, hvori revisor skulle foretage afkrydsning i forskellige rubrikker. Endvidere var revisionen undergivet en af styrelsen udarbejdet revisionsinstruks. Af erklæringen fremgik, at revisionen blev "udført for at afgive erklæring vedrørende tilskud til e-produktion for 2005 til Energistyrelsen". I skemaet havde revisor ud for punktet om opgørelse af en eventuel tilbagebetalingsforpligtelse sat kryds i rubrikken for, at dette punkt var irrelevant i det aktuelle tilfælde. Over for nævnet anførte Energistyrelsen, at denne tilkendegivelse fra revisors side vedrørende tilbagebetalingsforpligtelsen var åbenbart fejlagtig, da den måtte forstås således, at der ikke var noget tilbagebetalingskrav. Endvidere gjorde Energistyrelsen gældende, at revisor ved afgivelsen af erklæringen indestod for, at tilskuddet til elproduktionen var udbetalt i overensstemmelse med tilskudsreglerne. I kendelsen udtalte nævnet bl.a.:

"Uanset at det fremgår af Energistyrelsens instruks, at revisor skal anvende en fortrykt formular til sin erklæring, og at det ikke af denne formular direkte fremgår, at revisor skal påse, at virksomheden er berettiget til at få udbetalt statstilskuddet, finder nævnet, at det følger af de ovenfor nævnte regler, at revisionen omfatter en efterprøvelse af såvel den bevillingsmæssige som den materielle hjemmel for tilskuddet. Revisor skal således ved afgivelsen af erklæringen undersøge det grundlæggende forhold, om der foreligger en tilskudserklæring, og om denne omfatter den opgørelsesperiode, hvorom der skal afgives revisorerklæring."

Nævnet fandt herefter, at revisor ved at have undladt at foretage denne efterprøvelse havde handlet i strid med god revisorskik, og pålagde revisor en bøde på 30.000 kr.

Denne afgørelse indbragte revisor for domstolene. Byretten tog revisors påstand til følge og ophævede nævnets kendelse. Landsretten stadfæstede dommen med følgende præmisser:

"Sammenholdes indholdet af revisionsinstruksen for tilskudsåret 2005 med den gennemførte ændring af revisionsinstruksen i forhold til revisionsinstruksen for 2004 og der tillige henses til udformningen af den af Energistyrelsen udarbejdede formular til brug for afgivelse af revisorerklæringen og til det anførte om administrationen af tilskudsordningen, finder landsretten, at det må lægges til grund, at formålet med revisorerklæringen var at sikre, at den beløbsmæssige udmåling af tilskuddets størrelse var korrekt. Landsretten

finder derfor ikke, at (revisor) har tilsidesat god revisionskik ved ikke at have undersøgt, om der forelå en tilskudserklæring, og om denne dækkede den opgørelsesperiode, hvorom der blev afgivet revisorerklæring.

Med denne begrundelse stadfæster landsretten den påankede dom.”

Bilag 1

Uddrag af lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)

Kapitel 1

Lovens anvendelsesområde

§ 1. Denne lov omfatter betingelserne for godkendelse og registrering af revisorer og revisionsvirksomheder, vilkårene for udførelse af opgaver i forbindelse med revision m.v. samt regler om offentligt tilsyn med godkendte revisorer og revisionsvirksomheder.

Stk. 2. Loven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Stk. 3. Lovens § 16, stk. 3, § 22, § 30, §§ 43-46 og § 54, stk. 4, 1. pkt., finder tillige anvendelse ved revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Stk. 4. Ved »revisor« forstås i denne lov personer, der er godkendt efter §§ 3, 10 og 11, medmindre andet udtrykkeligt fremgår.

Stk. 5. Ved »revisionsvirksomhed« forstås i denne lov en virksomhed, der er godkendt efter § 13, medmindre andet udtrykkeligt fremgår.

...

Kapitel 3

Revisors virksomhed m.v.

...

§ 16. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.

Stk. 2. Opgaverne efter stk. 1 må alene udføres i revisionsvirksomheder, jf. dog § 10, stk. 3, § 11 og § 17.

Stk. 3. Revisor skal under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 3, udvise professionel kompetence og fornøden omhu. Hvis revisor ikke er uafhængig ved udførelsen af opgaverne, jf. § 24, skal dette oplyses i erklæringen.

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. Styrelsen kan bestemme, at revisorer og revisionsvirksomheder skal benytte digital signatur eller en tilsvarende elektronisk signatur i forbindelse med udøvelsen af opgaver, der er omfattet af § 1, stk. 2.

...

Kapitel 9

...

Revisornævnet

§ 43. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter et revisornævn, hvis forretningsorden udstedes af styrelsen. Revisornævnet består af 1 formand, der skal være dommer, og mindst 12 andre medlemmer, hvoraf 3 skal være statsautoriserede revisorer, 3 skal være registrerede revisorer, og 6 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Repræsentanterne for regnskabsbrugerne må ikke være godkendte revisorer eller være ansat hos eller drive revisionsvirksomhed sammen med godkendte revisorer. Ved udvælgelse af medlemskredsen skal der udnævnes forholdsmæssigt lige mange statsautoriserede revisorer og

registrerede revisorer, ligesom antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne skal opretholdes forholdsmæssigt. Nævnets formand og medlemmer udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der ligeledes kan udpege en eller flere dommere som næstformænd. Mindst et medlem af formandskabet skal være landsdommer. Formandskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

Stk. 2. Ved Revisornævnets behandling af en sag vedrørende statsautoriserede revisorer skal foruden formanden eller næstformanden deltage mindst 1 statsautoriseret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugerne. Ved nævnets behandling af en sag vedrørende registrerede revisorer skal foruden formanden eller næstformanden deltage mindst 1 registreret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugerne. Deltager flere medlemmer, skal antallet af revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne. I sager, hvor rettighedsfrakendelse kan komme på tale, jf. § 44, stk. 2 og 4, skal foruden formanden altid medvirke mindst 2 statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer og et tilsvarende antal repræsentanter for regnskabsbrugerne.

Stk. 3. Klager over, at en revisor ved udførelsen af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Revisornævnet. Tilsvarende gælder klager over revisorer, som er registreret efter § 11, stk. 2, og klager over forhold nævnt i § 44, stk. 2, 2. pkt. Klager over revisors vederlag og kollegiale sager kan ikke indbringes for Revisornævnet.

Stk. 4. Klager over revisionsvirksomheder vedrørende forhold som nævnt i § 44, stk. 4, 3. pkt., kan indbringes for Revisornævnet.

Stk. 5. En revisionsvirksomhed kan af Revisortilsynet indbringes for Revisornævnet, hvis virksomheden ikke har opstillet retningslinjer for uafhængighed, jf. § 24, stk. 6, ikke har et kvalitetsstyringssystem, jf. § 28, eller der i øvrigt i forbindelse med udførelsen af kvalitetskontrol er fundet fejl eller mangler hos virksomheden, som efter Revisortilsynets opfattelse giver anledning til, at sagen bør indbringes for nævnet. En revisionsvirksomhed kan endvidere indbringes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvis styrelsen i forbindelse med en undersøgelse, jf. § 37, finder fejl og mangler hos virksomheden, som efter styrelsens opfattelse giver anledning hertil.

Stk. 6. Revisornævnet eller formanden kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har en retlig interesse i det forhold, klagen angår, og klager, der på forhånd må skønnes grundløse. Er en klage over en revisor eller revisionsvirksomhed indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, Skatteministeriet, anklagemyndigheden, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer FRR eller Revisortilsynet, skal Revisornævnet behandle klagen. Er en klage over revisors udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, for en kommune eller et kommunalt fællesskab, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, henholdsvis en region indbragt af den pågældende kommunale henholdsvis regionale tilsynsmyndighed, skal Revisornævnet behandle klagen.

Stk. 7. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om, at klageren skal betale et gebyr til Revisornævnet for at få behandlet en klage. Der skal ikke betales gebyr for klager, der er indbragt efter stk. 6, 2. og 3. pkt.

§ 44. En revisor, der ved udførelsen af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører, kan af Revisornævnet tildes en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 300.000 kr.

Stk. 2. Hvis en revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, kan Revisornævnet frakende godkendelsen for en periode på 6 måneder og indtil 5 år eller indtil videre. Det samme gælder, hvis revisors omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret, at der er nærliggende fare for, at revisor ikke kan varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 52 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

Stk. 3. Revisornævnet kan lade afhøring af parter og vidner foretage ved byretten på det sted, hvor parten eller vidnet bor.

Stk. 4. Hvis der påhviler en revisionsvirksomhed et selvstændigt ansvar, jf. § 43, stk. 5, eller et medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter, jf. stk. 1, kan revisionsvirksomheden tildes en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 750.000 kr. Hvis der påhviler revisionsvirksomheden et medansvar, kan virksomheden alene pålægges sanktionerne, hvis virksomheden er inddraget som part i en klagesag for Revisornævnet. Hvis en revisionsvirksomheds omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret, at der er nærliggende fare for, at revisionsvirksomheden ikke kan varetage opgaven på forsvarlig måde, kan Revisornævnet frakende godkendelsen for en periode på 6 måneder og indtil 5 år eller indtil videre. En

afgørelse efter 3. pkt. skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 52 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

Stk. 5. Formanden for Revisornævnet kan i større og komplicerede sager udvælge en sagkyndig til at forelægge sagen og foretage afhøringer for nævnet. Er en sag indbragt af en offentlig myndighed, afholdes udgiften til den sagkyndige af den pågældende myndighed.

Stk. 6. Revisornævnets kendelser skal offentliggøres.

Stk. 7. Bøder pålagt i medfør af stk. 1 og 4 tillægges udpantningsret.



Bilag 2

Bekendtgørelse nr. 664 af 26. juni 2008 om Revisornævnet

I medfør af § 43, stk. 1, 1. pkt. samt § 43, stk. 7, i lov nr. 468 af 17. juni 2008 om lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), fastsættes:

Kapitel 1

Revisornævnets kompetence og organisation

§ 1. Revisornævnet behandler klager over, at en statsautoriseret eller registreret revisor ved udøvelsen af opgaver i henhold til § 1, stk. 2 og 3, i lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører. I sager, hvor Disciplinærnævnet for statsautoriserede og registrerede revisorer hidtil har været kompetent til at behandle overtrædelser af lov om statsautoriserede og registrerede revisorer, afgøres spørgsmål om overtrædelser, der er begået før ikrafttrædelsen af lov nr. 468 af 17. juni 2008, dog efter de hidtil gældende regler. Sager, som før lovens ikrafttræden er indbragt for Disciplinærnævnet for statsautoriserede og registrerede revisorer, færdigbehandles af Revisornævnet.

Stk. 2. Klager over en revisors vederlag samt kollegiale sager kan ikke indbringes for Revisornævnet.

§ 2. Revisornævnet består af en formand og 2 næstformænd, hvoraf mindst et medlem skal være landsdommer. Revisornævnet består derudover af 12 andre medlemmer, hvoraf 3 skal være statsautoriserede revisorer, 3 skal være registrerede revisorer og 6 er repræsentanter for regnskabsbrugerne. Repræsentanter for regnskabsbrugerne må ikke inden for de seneste 3 år have været godkendte revisorer.

Stk. 2. For hvert medlem - bortset fra formanden og de 2 næstformænd - udpeges en suppleant.

Stk. 3. Nævnets medlemmer og suppleanter udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for en periode af 4 år.

Stk. 4. Formanden afgør ud fra en bedømmelse af den enkelte sag hvor mange og hvilke medlemmer, der skal deltage i sagens behandling. Antallet af revisorer skal altid svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne.

Stk. 5. Bortset fra sager, der afgøres af formanden alene i henhold til § 7, skal der ved Revisornævnets behandling af en sag, der vedrører statsautoriserede revisorer, mindst deltage 1 statsautoriseret revisor. Tilsvarende skal der ved nævnets behandling af en sag vedrørende registrerede revisorer mindst deltage 1 registreret revisor. I sager, hvor rettighedsfrakendelse kan komme på tale, jf. § 44, stk. 2 og 4, i lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), skal dog mindst medvirke 2 statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer.

§ 3. Intet af nævnets medlemmer må deltage i behandlingen af en sag, når vedkommende efter retsplejelovens regler ville være inhabil som dommer.

Stk. 2. Et medlem skal give nævnet meddelelse om omstændigheder, som vil kunne medføre den pågældendes inhabilitet, jf. stk. 1.

Stk. 3. Spørgsmål om et medlems habilitet, bør så vidt muligt rejses, inden nævnets behandling af sagen begynder.

Stk. 4. Revisornævnet afgør selv, om et medlem kan deltage i en sags behandling.

§ 4. Formanden tilrettelægger Revisornævnets arbejde, herunder arbejdet i sekretariatet.

Stk. 2. Tid, sted og dagsorden for nævnets møder fastsættes af formanden, der drager omsorg for mødernes indkaldelse. Er et møde offentligt, jf. § 9, stk. 3, skal dette med mindst 3 dages varsel bekendtgøres - med angivelse af tid og sted for mødet - på Revisornævnets hjemmeside www.disciplinaernaevnet.dk eller i Statstidende.

Stk. 3. Over nævnets møder føres en protokol, der skal angive tid og sted for mødet, om mødet har været offentligt, hvilke medlemmer, der har deltaget, samt navnene på de personer, der har været til stede som parter eller på disses vegne eller til deres bistand. Protokollen føres i øvrigt efter formandens nærmere bestemmelse i hver enkelt sag.

Stk. 4. Formanden leder forhandlingerne på nævnets møder.

Stk. 5. Formanden påser, at sagerne fremmes med tilbørlig hurtighed.

Stk. 6. Fordelingen af de enkelte sager mellem formand og næstformænd bestemmes af formanden.

Næstformændene varetager i de sager, der af formanden er overladt til dem, de beføjelser, der ved nærværende bekendtgørelse er tillagt formanden.

Kapitel 2

Sagens forberedelse

§ 5. Klage skal indgives skriftligt til Revisornævnet, [Nyropsgade 37, 1602 København V] ¹.

Stk. 2. Klagen skal indeholde en fremstilling af de forhold, der ønskes bedømt af nævnet. En klage skal være indgivet til Revisornævnet senest 5 år efter, at den pligtstridige handling eller undladelse, som klagen vedrører, er ophørt.

Stk. 3. Med klagen skal følge et gebyr på 500 kr. Medfølger gebyret ikke, fastsætter formanden en frist til betalingen, og sagen afvises, hvis betalingen ikke er sket senest ved fristens udløb.

Stk. 4. For klager indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, Skatteministeriet, kommunale eller regionale tilsynsmyndigheder, anklagemyndigheden, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer FRR eller Revisortilsynet betales dog ikke gebyr.

§ 6. Lov om offentlighed i forvaltningen og forvaltningsloven gælder for nævnets virksomhed.

§ 7. Formanden afviser klager, der ikke er omfattet af nævnets kompetence, herunder klager fra personer, der ikke har retlig interesse i det forhold, klagen angår, samt klager, der på forhånd må skønnes åbenbart grundløse.

§ 8. Revisornævnet skal sende kopi af klageskrivelsen med eventuelle bilag til den indklagede med opfordring om at udtale sig inden en nærmere fastsat frist. Samtidig skal indklagede have oplysning om, at der kan mødes for nævnet med en bisidder, eventuelt en advokat, og at klagen vil kunne behandles på det foreliggende grundlag, hvis indklagede ikke svarer i sagen.

¹ Revisornævnets adresse er som følge af flytning ændret i bekendtgørelsen ved bekendtgørelse nr. 542 af 11. juni 2009 om ændring af bekendtgørelse om Revisornævnet.

Stk. 2. Indklagedes udtalelse med eventuelle bilag forelægges for klageren. Finder formanden det påkrævet, skal parterne have lejlighed til at fremkomme med yderligere indlæg til en fastsat frist.

Stk. 3. Formanden sørger for, at de nødvendige oplysninger til sagens behandling foreligger, og at de nødvendige undersøgelser er foretaget. På ethvert tidspunkt under sagens behandling kan der indhentes yderligere oplysninger.

Stk. 4. Formanden sørger for, at parterne får kendskab til oplysninger fra modparten, når disse må anses af betydning for sagens afgørelse, medmindre afgørende hensyn til offentlige eller private interesser taler herimod, herunder hensyn til klientens forretningsforhold eller økonomiske forhold.

Kapitel 3

Sagens afgørelse

§ 9. Sagens parter har ret til at give møde for Revisornævnet og afgive forklaring.

Stk. 2. Formanden kan tillade, at andre personer indkaldes for at afgive forklaring for nævnet.

Stk. 3. Revisornævnets møder er ikke offentlige. Formanden kan efter parternes ønske tillade, at offentligheden får adgang til nævnets møder, medmindre dette vil kunne tilføje nogen unødigt krænkelser, herunder ved at forretnings- eller driftshemmeligheder røbes.

§ 10. En klage kan behandles ved skriftlig procedure, hvis ingen af parterne ønsker at møde for nævnet, og der er enighed blandt de medlemmer, der behandler sagen.

§ 11. Revisornævnets afgørelser træffes ved almindelig stemmeflerhed.

Stk. 2. En afgørelse skal begrundes og gengive mindretallets indstilling.

Stk. 3. Afgørelsen kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

Kapitel 4

Offentliggørelse og beretning m.m.

§ 12. Revisornævnets afgørelser indføres i en protokol, som skal være underskrevet af formanden.

Stk. 2. Revisornævnets afgørelser sendes til sagens parter, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer FRR samt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Stk. 3. Revisornævnets kendelser offentliggøres. Offentliggørelsen sker i Retsinformationsdatabasen, på nævnets hjemmeside eller begge steder.

Stk. 4. Får klager helt eller delvis medhold, kan Revisornævnet eller formanden på dets vegne træffe bestemmelse om hel eller delvis tilbagebetaling af det indbetalte gebyr. Det samme gælder, hvis klagen afvises.

§ 13. Revisornævnet udgiver en årlig beretning om sin virksomhed.

§ 14. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. juli 2008.

