

---

# **Revisornævnets Årsberetning 2 0 1 1**

---



---

## **Revisornævnets Årsberetning 2011**

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

---

## INDHOLD

1. Formandens beretning for 2011 .....	7
2. Nævnets kontaktoplysninger .....	9
3. Nævnets sammensætning i 2011 .....	10
4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar .....	11
5. Årets statistik .....	15
6. Nævnets praksis i beretningsperioden .....	19
6.1 Nævnet kompetence og reaktionsmuligheder .....	19
6.1.1 Personel kompetence .....	19
6.1.2 Saglig kompetence .....	21
6.1.3 International kompetence .....	23
6.2 Disciplinæransvaret .....	24
6.2.1 Ansvarsformer .....	24
6.2.2 Ansvarrets subjekter .....	24
6.2.2.1 Godkendt revisor .....	25
6.2.2.2 Godkendt revisionsvirksomhed .....	26
6.2.2.3 Ansvarrets indtræden, varighed og ophør .....	29
6.2.3 Gerningsindhold .....	30
6.2.3.1 Individualansvar .....	30
6.2.3.2 Virksomhedsansvar .....	32
6.2.3.3 Accessorisk virksomhedsansvar .....	33
6.2.4 Ansvarsbetingelser .....	34
6.2.4.1 Individualansvar .....	35
6.2.4.2 Særligt om ansvar for medarbejderes fejl .....	36
6.2.4.3 Virksomhedsansvar .....	38
6.3 Påtaleret .....	39
6.3.1 Retlig interesse .....	39
6.3.2 Udøvelse af klagebeføjelse – repræsentation og succession .....	43
6.3.3 Forældelse .....	44
6.3.4 Klagens indhold og form .....	45
6.4 Erklæringsarbejde .....	47

6.4.1 Erklæringsafgivelse .....	49
6.4.2 Ikke udelukkende til hvervgiverens eget brug .....	53
6.4.3 Kompetencemangler.....	53
6.4.3.1 Mangler ved registreringen i Revireg .....	55
6.4.3.2 Inhabiliteret .....	61
6.4.3.3 Krydsrevision .....	65
6.4.4 Kvalitetsmangler ved selve erklæringen .....	67
6.4.4.1 Erklæringsafgivelse på helt utilstrækkeligt grundlag .....	71
6.4.4.2 Aktionærlån .....	73
6.4.5 Kvalitetsmangler ved andre dele af revisors bistand .....	75
6.4.6 Adfærdsmangler .....	77
6.5 Revisortilsynet .....	83
6.5.1 Kompetence .....	83
6.5.1.1 Afgrænsning i forhold til Erhvervsstyrelsen .....	85
6.5.1.2 Afgrænsning i forhold til kontrollanten.....	86
6.5.1.3 Udøvelsen af Revisortilsynets påtalebeføjelse .....	91
6.5.2 Standardbøden ved virksomhedsansvar for mangler ved kvalitetsstyringssystem.....	97
6.5.2.1 Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet .....	97
6.5.2.2 Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet (og eventuelt installeret), men ikke taget i brug .....	97
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 .....	98
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 .....	99
6.5.3 Anvendelsesområdet for strafbortfald .....	102
6.5.3.1 Tilfældegruppe 1 (overvejende formelle fejl, der ikke har ført til indholdsmæssige fejl) .....	102
6.5.3.2 Tilfældegruppe 2 (alvorlige erklæringsfejl) .....	103
6.5.3.3 Tilfældegruppe 3 (alvorlige erklæringsfejl og mindre formelle fejl) .....	104
6.5.3.4 Tilfældegruppe 4 (kun individualansvar, ikke tillige virksomhedsansvar) .....	105
6.5.4 Flere tilfælde til samtidig påkendelse og gentagelsesvirkning.....	105
6.5.5 Virksomhedsansvarets ophør .....	106
6.5.6 Kontrollanten indklages .....	106
6.5.6.1 Klage fra den kontrollerede .....	106

6.5.6.2 Klage fra Revisortilsynet .....	107
6.5.7 Betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet.....	108
6.6 Visse spørgsmål om strafskyld og strafudmåling .....	109
6.6.1 Bagatelgrænse .....	110
6.6.2 Gentagelsesvirkning .....	111
6.6.3 Frakendelse.....	113
6.6.3.1 Oversigt .....	114
6.6.3.2 Procedureregler .....	114
6.6.3.3 Det materielle område for frakendelse.....	115
6.6.3.4 Domstolsprøvelse .....	118
6.6.3.5 Generhvervelse .....	119
6.7 Visse sagsbehandlingsspørgsmål .....	119
6.7.1 Udsættelse.....	119
6.7.1.1 Verserende straffesag mod indklagede .....	119
6.7.1.2 Andre verserende sager af mulig betydning for klagesagen .....	120
6.7.1.3 Flere klagesager mod samme indklagede.....	121
6.7.2 Indklagede besvarer ikke nævnets høring .....	121
6.7.3 Politianmeldelse.....	122
6.8 Fuldbyrkelse.....	124
6.9 Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser .....	125
Bilag 1 .....	127
Uddrag af revisorloven .....	127
Bilag 2 .....	130
Bekendtgørelse om Revisornævnet .....	130

## 1. Formandens beretning for 2011

For Revisornævnet blev året 2011, som der hermed afgives beretning for, skelsættende i flere henseender.

For det første satte sagstilgangen rekord.

Nævnet modtog i alt 132 sager i 2011, hvorved den hidtidige rekord på 94 sager, der blev sat i 2010, allerede blev distanceret. Den gennemsnitlige årlige sagstilgang for 5 års perioden 2005 – 2009 var på 74 sager. Når dette sættes til indeks 100, viser udviklingen en meget betydelig stigning. For 2010 var indeks øget til 127, og for 2011 nåede indeks op på 178.

For det andet kom sammensætningen af årets nye klagesager til at betegne et vendepunkt.

I det væsentlige kan det nuværende disciplinærsystem føres tilbage til den reform, der blev vedtaget i 1992. Hovedsigtet med reformen dengang var at bryde med den hidtidige ordnings indirekte og begrænsede klageadgang, hvor kun det offentlige, dvs. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen samt skatteministeren, foruden de to daværende revisorforeninger kunne rejse en klagesag. Ved reformen fik enhver – herunder ikke mindst klienten – direkte adgang til at få en klage behandlet. Helt i overensstemmelse med intentionerne medførte denne reform, at klagesagerne i nævnssystemet igennem en lang årrække i ganske overvejende grad har været rejst af private, der som kunde eller regnskabsbruger var berørt af revisors arbejde.


På denne baggrund er det tankevækkende, at denne situation vendte afgørende i 2011. Det forløbne år blev det første år nogensinde siden reformen, hvor mere end halvdelen af alle nye sager ikke blev rejst af private, men derimod (på ny) af det offentlige selv.

For det tredje kom årets sagstilgang også på et andet punkt til at markere en milepæl.

2011 blev det første år, hvor alene klagerne fra Revisortilsynet og Erhvervsstyrelsen (tidligere Erhvervs- og Selskabsstyrelsen) til sammen udgjorde mere end halvdelen af alle indkomne sager.

Samlet set afspejler den beskrevne udvikling tydeligt, at de senere års revisorlovgivning har haft øget fokus på det samfundsmæssige behov for håndhævelse af gældende regler. Hvor nævnssystemets eksistensberettigelse tidligere først og fremmest skyldtes hensynet til de private "forbrugere", er systemet i dag i måske endnu højere grad begrundet i det offentliges intensiverede kontrolindsats over for revisorstanden.

I efteråret 2011 blev nævnet nedsat af styrelsen for en ny funktionsperiode på 4 år. Formandskabet er herved fortsat med uændret sammensætning, medens der i øvrigt for medlemmernes vedkommende skete nybesættelse af halvdelen af posterne.



Nævnet har i 2011 afholdt 13 møder. Selv om antallet af møder således har været på nogenlunde samme niveau som tidligere, har dette ikke været tilfældet med mødernes varighed. Den stærkt forøgede sagsmængde gennem de senere år har medført, at nævnets møder nu sædvanligvis må gennemføres som heldagsmøder.

I årets løb gik nævnet over til at afholde sine møder i Københavns Byret. Nævnets formandskab, der består af dommere, har ved denne ændring af de ydre rammer for nævnets virksomhed - der navnlig synliggøres, når parterne ønsker at benytte deres ret til at give møde i sagerne - ønsket at understrege nævnets stilling som en uafhængig, domstolslignende myndighed.

Efter de gode erfaringer, som nævnet har høstet med den i 2010 indførte forsøgsordning med forhåndsberømmelse af sagerne, har nævnet i 2011 gjort denne ordning permanent.

Nævnet har i 2011 afgjort 93 sager. Det er dermed lykkedes i det store og hele at holde den produktivitet, der også var kendetegnende for 2010, hvor der blev afgjort 96 sager. I forhold til 5 års perioden 2005 - 2009, hvor der årligt blev afgjort gennemsnitligt 70 sager, er der således opnået en produktivitetsforøgelse på mere end 33 %.

Med denne indsats - som ikke uden videre vil kunne opretholdes også for 2012 - nærer formandskabet håb om, at der kunne skabes grundlag for en nedbringelse af sagsbehandlingstiden til et væsentligt lavere niveau og helst til noget mindre end 1 år. Dette håb blev gjort til skamme, efterhånden som det stod klart, at sagstilgangen i 2011 ikke ville falde til det før 2010 kendte niveau, men tværtimod ville slå alle rekorder. Til trods for den opretholdte høje produktivitet har formandskabet måttet se i øjnene, at konsekvensen uundgåeligt blev en stærkt forøget sagsbehandlingstid. Ved udgangen af beretningsåret og indgangen til 2012 var sagsbehandlingstiden steget til omkring halvandet år, hvad der er klart utilfredsstillende - ikke mindst for de berørte parter.

Nævnets bemanning har været uændret siden 1998. Gennem denne meget lange årrække, hvor nævnet således ikke er blevet tilført ressourcer, er der sket en fordobling af sagsmængden på årsbasis. I erkendelse af situationens alvor har nævnet derfor i beretningsperioden anmodet Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, nu Erhvervsstyrelsen, om at udvide formandskabet med yderligere en næstformand. Imidlertid har styrelsen af økonomiske grunde ikke kunnet imødekomme dette ønske med virkning for 2011. Nævnet har taget denne afgørelse til efterretning, men har henstillet, at der i hvert fald i 2012 sker en udvidelse af formandskabet. Sker dette ikke, vil det ikke være muligt at nedbringe sagsbehandlingstiden til et acceptabelt niveau, medmindre der samtidig indtræder et mærkbart fald i sagstilgangen.

Nævnet har i 2011 pålagt bøder for et beløb på i alt 2.645.000 kr.

Taber Rasmussen





## 2. Nævnets kontaktoplysninger

---

Revisornævnet  
Langelinie Alle 21  
2100 København Ø

Telefon 50 86 97 93

Sekretariatets åbningstid: Hverdage fra kl. 10.00 – 12.00

Sekretariatet betjenes af:  
Juridisk sekretær Aleksander Pilgaard  
Juridisk sekretær Lena Falk  
Kontorfuldmægtig Pernille Lange

Nævnets hjemmeside: [www.revisornævnet.dk](http://www.revisornævnet.dk)

Nævnets e-mailadresse: [revisor@revisornaevnet.dk](mailto:revisor@revisornaevnet.dk)  
(kan IKKE benyttes til indlæg i verserende sager)

### 3. Nævnets sammensætning i 2011

#### 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. Mango Nielsen, Mango Nielsen ApS
Suppleant:	Reg. rev. Per Godiksen, PG Regnskab og Finansiell Rådgivning
Medlem:	Reg. rev. Lis Lindegaard, Paister Revisorerne
Suppleant:	Reg. rev. Jeanette Mingon Olsen, PC Revision, Gentofte
Medlem:	Reg. rev. Jette Erichsen, Landbrugsrådgivning Syd
Suppleant:	Reg. rev. Carl Sivesgaard, Revisor Team Nord A/S
Medlem:	Statsaut. rev. Ole Neerup, Ernst & Young
Suppleant:	Statsaut. rev. Per Erik Johannessen, Deloitte
Medlem:	Statsaut. rev. Poul Erik Gram Olsen, KPMG
Suppleant:	Statsaut. rev. Steen Lauritzen, Christensen Kjærulff
Medlem:	Statsaut. rev. Birgitte Schou Lassen, PwC
Suppleant:	Statsaut. rev. Erik K. Nielsen, Beierholm Hobro

#### Repræsentanter for regnskabsbrugerne:

Medlem:	Advokat Ulla Brandt, Dansk Erhverv
Suppleant:	Chefkonsulent Christian Ohm, Dansk Erhverv
Medlem:	Afdelingsdirektør Bo Dam Klausen, Nordea
Suppleant:	Vicedirektør Lars Andreasen, Danske Bank
Medlem:	Chefkonsulent Kristian Koktvedgaard, Dansk Industri
Suppleant:	Chefkonsulent Ulla Lyk-Jensen, Dansk Industri
Medlem:	Virksomhedskonsulent Lise Daldorph, DS Håndværk og Industri
Suppleant:	Juridisk chef Anne Vibeke Gregersen, DS Håndværk og Industri
Medlem:	Vice President Vibeke Aggerholm, Carlsberg Breweries A/S
Suppleant:	Konsulent Jacob Ravn, Dansk Industri
Medlem:	Fhv. chef for virksomhedsrelationer Birthe Werner
Suppleant:	Financial Controller Jane Lauritsen Skov, 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?<sup>1</sup>

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?<sup>2</sup>

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?<sup>3</sup>

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?<sup>4</sup>

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?<sup>5</sup>**

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?<sup>6</sup>**

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?<sup>7</sup>**

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?<sup>8</sup>**



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 **advarsel** 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?<sup>9</sup>**

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.

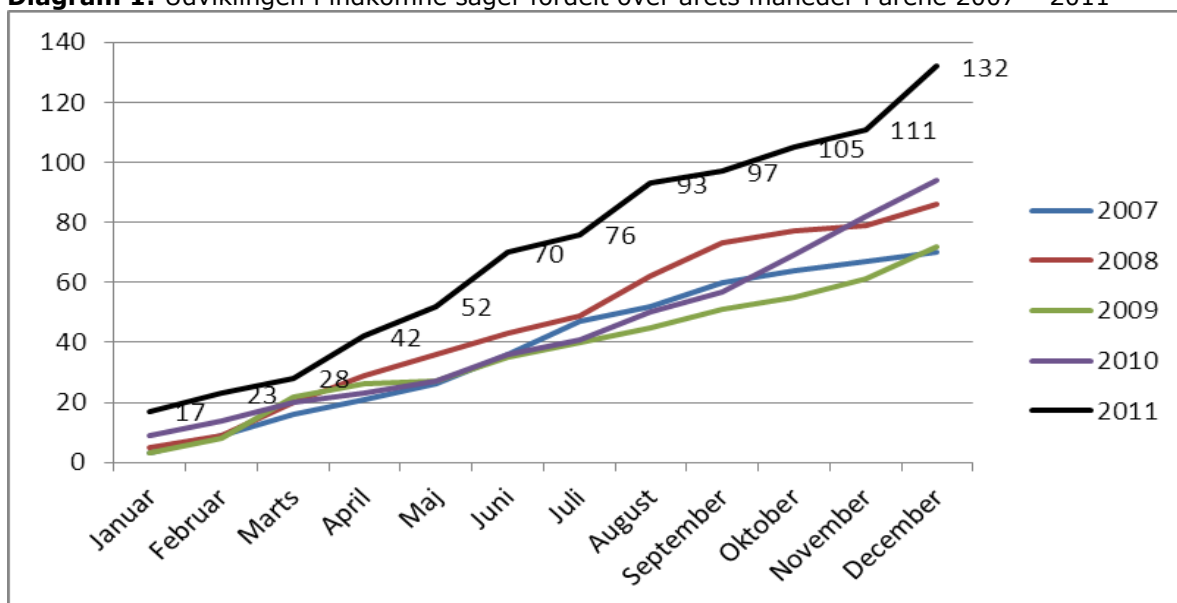
## Noter:

"RL" henviser til revisorloven, medens "BKG" henviser til bekendtgørelsen om Revisornævnet.

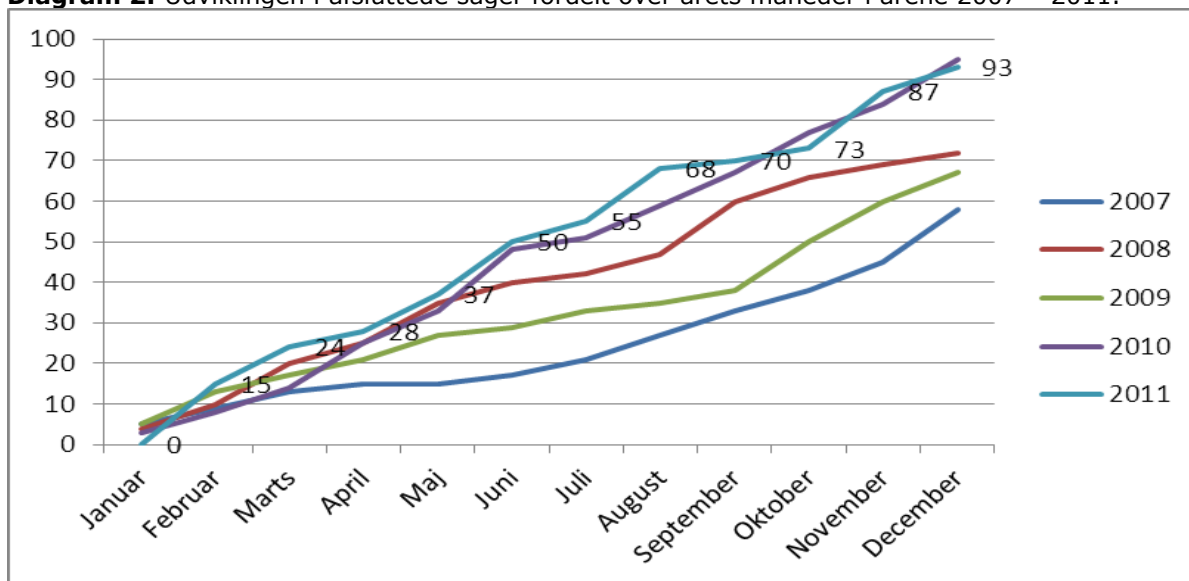
1. RL § 43, stk. 6.
2. RL § 43, stk. 7, BKG § 5, stk. 3, og § 12, stk. 4.
3. RL § 43, stk. 3, jf. § 44, stk. 1, jf. § 1, stk. 4, sammenholdt med § 43, stk. 4, og § 44, stk. 4, jf. § 1, stk. 5. Kun Revisortilsynet samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan indklage en revisionsvirksomhed direkte, jf. RL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

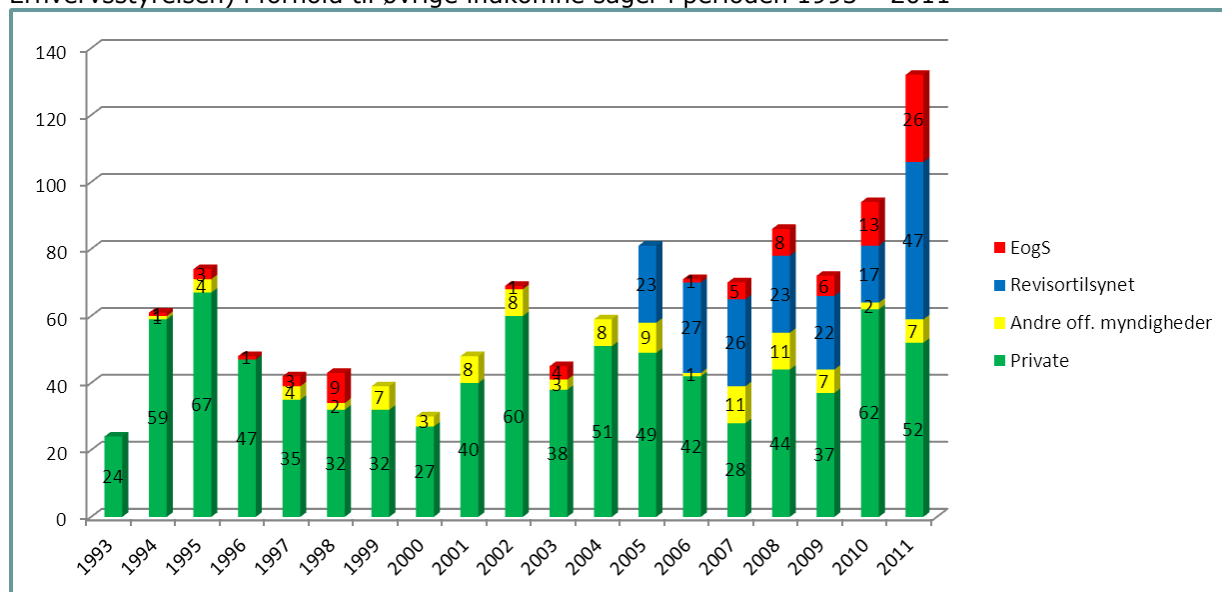
**Diagram 1:** Udviklingen i indkomne sager fordelt over årets måneder i årene 2007 – 2011



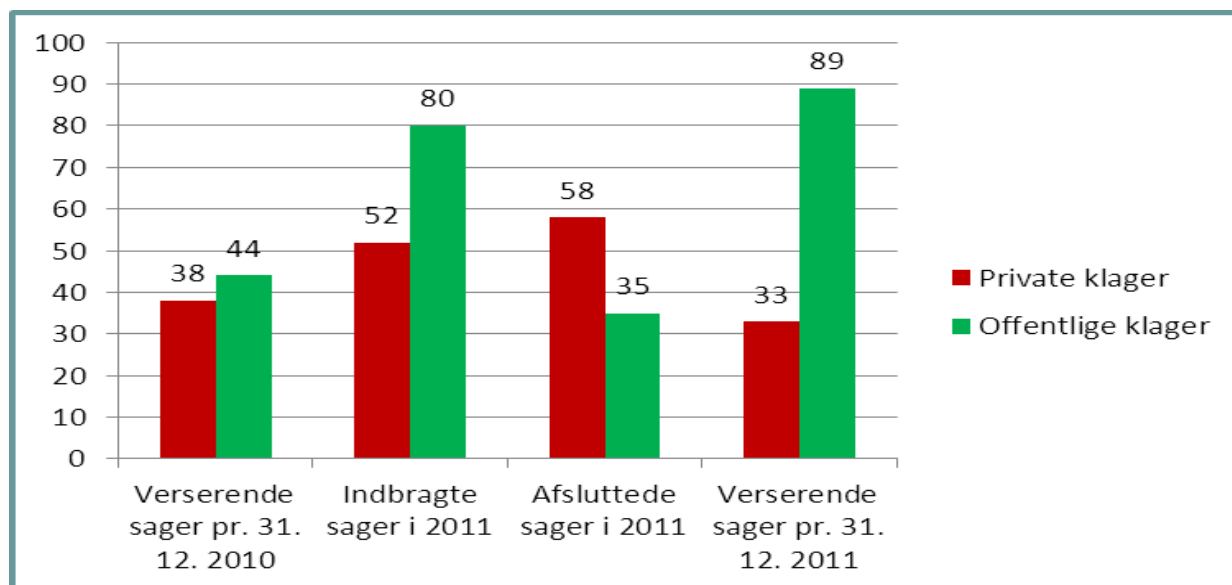
**Diagram 2:** Udviklingen i afsluttede sager fordelt over årets måneder i årene 2007 – 2011.



**Diagram 3:** Fordelingen af indkomne sager fra Revisortilsynet og Erhvervs- og Selskabs- styrelsen(nu Erhvervsstyrelsen) i forhold til øvrige indkomne sager i perioden 1993 – 2011

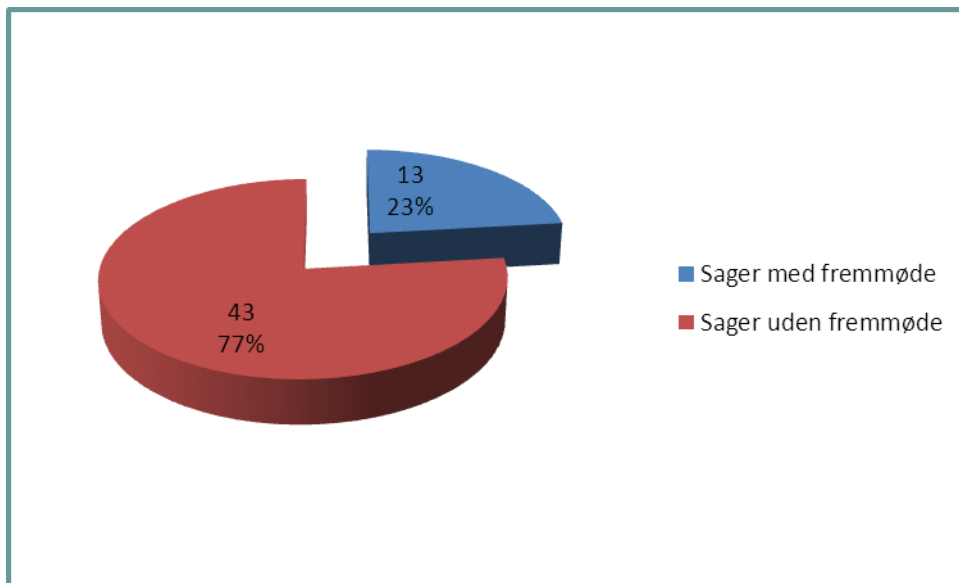


**Diagram 4:** Udviklingen i sagsmængden i løbet af 2011

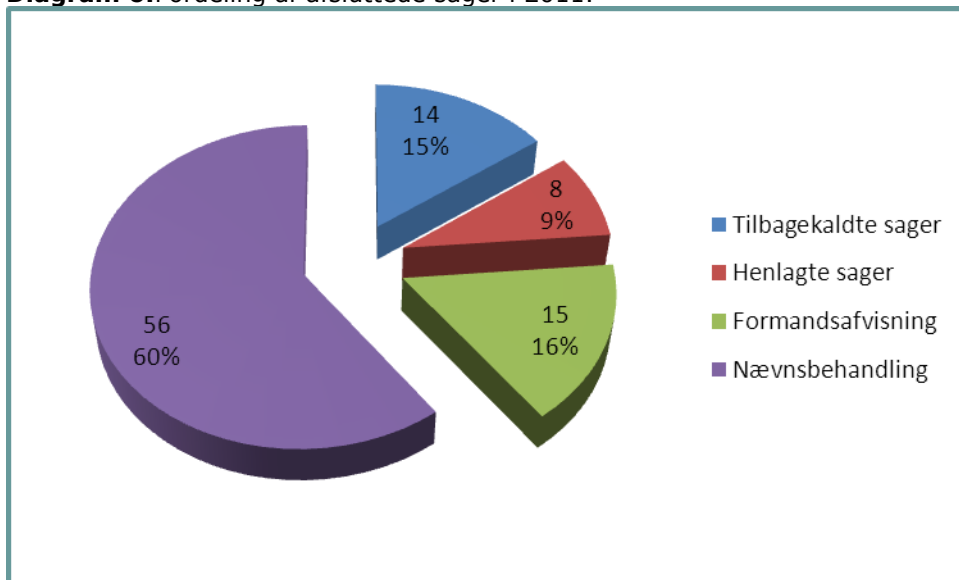




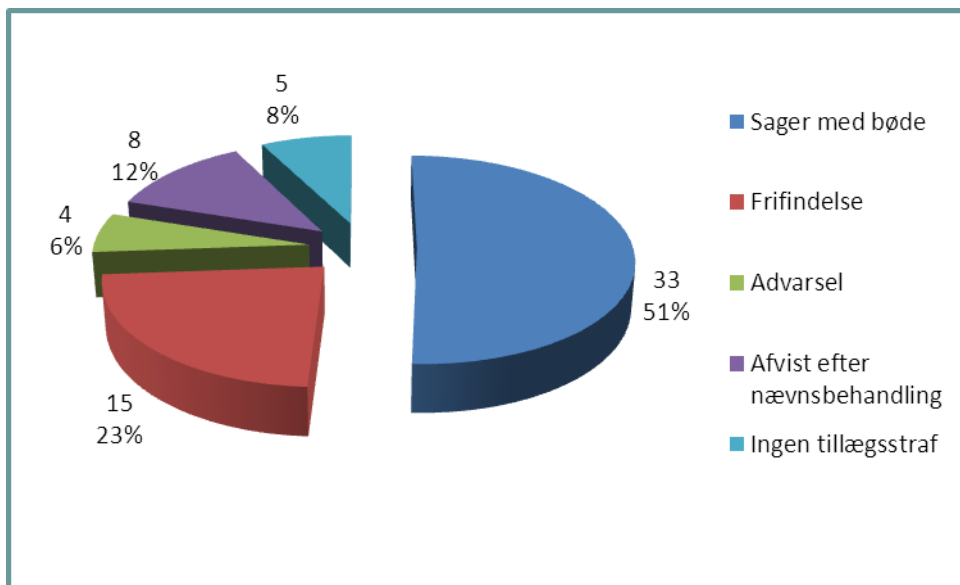
**Diagram 5:** Nævnsbehandlede sager med og uden fremmøde i 2011.



**Diagram 6:** Fordeling af afsluttede sager i 2011.



**Diagram 7:** Fordeling på afgørelser i de nævnsbehandlede sager i 2011.



## 6. Nævnets praksis i beretningsperioden

I dette afsnit er der anvendt følgende forkortelser:

E&S/ES	Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, nu Erhvervsstyrelsen
RT	Revisortilsynet
RÅ	Revisornævnets årsberetning (efterfulgt af årstal)

### 6.1 Nævnet kompetence og reaktionsmuligheder

Revisornævnet er et domstolslignende organ, der er nedsat i henhold til revisorloven og 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.

Det retsgrundlag, der regulerer nævnets virksomhed, og den nævnspraksis, der knytter sig hertil, er nærmere beskrevet i nævnets tidligere årsberetninger, RÅ 2009 og RÅ 2010, hvortil der generelt henvises. Denne gennemgang af nævnets praksis i 2011 følger i det væsentlige samme systematik som tidligere. Det er tilstræbt at undgå rene gentagelser, hvor der ikke er noget nyt at tilføje, men af hensyn til årsberetningens værdi som kilde til oplysning om nævnets virksomhed har dette ikke ganske kunnet undgås.

#### 6.1.1 Personel kompetence

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.1.1.*

Revisornævnet kan både behandle klager over revisorer personligt og over revisionsvirksomheder. For den private klager er adgangen til at klage over en revisionsvirksomhed begrænset til at være accessorisk i forbindelse med en klage over revisor personligt.

For at nævnet har kompetence over for revisor personligt (individualansvaret), er det en betingelse, at klagen angår en godkendt revisor, dvs. en statsautoriseret eller registreret revisor, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 4. Andre revisorer kan ikke indklages for nævnet. Selve betegnelsen "revisor" er ikke en beskyttet titel. I det omfang, hvori nævnet ikke kan behandle en klage over en revisor, sker der afvisning.

**Kendelse af 28. februar 2011 i sag 3/2009-S**

*Foruden nogle statsautoriserede revisorer havde klageren, som var et A/S, også indklaget den medarbejder i revisionsvirksomheden, der havde virket som den primære kontaktperson for klageren. Den pågældende medarbejder, der havde forestået en del af det praktiske revisorarbejde for klageren, var ikke godkendt revisor, hvad klageren angav at have været uvidende om. Da medarbejderen ikke var godkendt som hverken registreret eller statsautoriseret revisor, afviste nævnet klagen for hendes vedkommende.*

Afgørende for nævnets kompetence er, om den indklagede havde status som godkendt revisor på det tidspunkt, da forholdet blev begået (typisk tidspunktet for erklæringsafgivelsen). Er godkendelsen ophørt efter dette tidspunkt, har det efter mangeårig nævnspraksis ingen betydning for nævnets kompetence, at indklagede således ikke længere - på klage- eller afgørelsestidspunktet - er godkendt revisor. Revisor kan ikke "deponere sig ud af ansvaret". Hvis forholdet derimod er begået af en - nu - godkendt revisor, men forud for godkendelsen, eller af en tidligere godkendt revisor, men efter godkendelsens ophør, er nævnet ikke kompetent, og klagen afvises. Fra beretningsperiodens praksis kan anføres:

**Kendelse af 31. august 2011 i sag 39/2010**

*I medfør af revisorlovens § 37 foretog E&S i juni 2009 kontrolbesøg i revisionsvirksomheden og undersøgte 6 sager, hvor revisor havde afgivet erklæring i tiden fra den 28. november 2008 til den 26. februar 2009. Den 25. august 2009 deponerede revisor sin beskikkelse, og den 17. november 2009 blev revisionsvirksomheden erklæret konkurs. Da E&S i juli 2010 indklagede - den nu forhenværende - revisor i anledning af de kontrollerede erklæringer, påstod han afvisning med henvisning til, at nævnet ikke havde kompetence til at behandle klagen, fordi han ikke længere var godkendt revisor. Heri fik han ikke medhold. Nævnet udtalte, at det efter praksis var forholdene på tidspunktet for erklæringens afgivelse, der tillagdes betydning ved afgørelsen af, om nævnet kunne behandle en klage, medens forholdene på klagetidspunktet derimod ikke var relevante.*

**Kendelse af 29. november 2011 i sag 89/2010**

*Revisor havde i 2006 og 2007 afgivet erklæringer på årsregnskaberne for en personlig virksomhed. I 2008 deponerede revisor sin beskikkelse. Da der i 2010 opstod en skattesag, hvor skattevæsenet anfægtede regnskaberne og sendte et bødeforelæg til virksomhedens indehaver, indklagede denne revisor for nævnet. Klagen angik dels fejl i erklæringerne på regnskaberne, dels varetagelsen af skattesagen i 2010. Nævnet tog klagen over erklæringerne under påkendelse, men afviste klagen vedrørende varetagelsen af*

*skattesagen, da klagen på dette punkt angik forhold, som havde fundet sted efter, at revisor var ophørt som godkendt revisor.*

***Kendelse af 20. december 2011 i sag 34/2011***

*Klagen var indgivet ved skrivelse af 11. april 2011, og den 29. april 2011 havde revisor deponeret sin besikkelse. Udtalt, at den omstændighed, at revisor nu havde deponeret sin besikkelse, ikke var til hinder for, at nævnet behandlede klagen, idet det påklagede forhold relaterede sig til tiden før deponeringen.*

For at nævnet har kompetence over for en *revisionsvirksomhed* (virksomhedsansvaret), er det ligeledes en betingelse, at klagen angår en godkendt revisionsvirksomhed, jf. revisorlovens § 43, stk. 4 og 5, jf. § 1, stk. 5. En revisionsvirksomhed anses som godkendt efter § 13, når den er behørigt registreret i Revireg, jf. § 5, stk. 9, i bekendtgørelsen om Revireg. Virksomhedsansvaret kan kun i meget begrænset omfang aktiveres af andre end Revisortilsynet og Erhvervsstyrelsen.

Også for virksomhedsansvaret er det afgørende for nævnets kompetence, at den indklagede virksomhed havde status som revisionsvirksomhed på det tidspunkt, da forholdet, som klagen angår, blev begået.

### **6.1.2 Saglig kompetence**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.1.2.*

Efter revisorlovens § 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.

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.

I det omfang, hvori klagen angår andet end erklæringsarbejde, sker der afvisning. Hvor der er tale om et bispørgsmål, indskrænker nævnet sig dog undertiden til blot at bemærke, at dette spørgsmål falder uden for nævnets kompetence og derfor ikke kan tages under påkendelse.

***Kendelse af 16. maj 2011 i sag 56/2010***

*Klagen fra revisors klient var ikke ganske klar og præcis. Nævnet fandt anledning til at bemærke, at nævnet ikke havde kompetence til at tage stilling til spørgsmål om revisors honorar eller tilbagebetaling af honorar, og at det samme gjaldt krav om erstatning. I det omfang, hvori klagen også angik disse spørgsmål, afvistes denne del af klagen.*

***Kendelse af 16. maj 2011 i sag 34/2010***

Da et medlem af en ejerforening indklagede foreningens revisor for ikke at besvare medlemmets henvendelser, tog nævnet dette klagepunkt under realitetspåkendelse. Derimod afvistes medlemmets klage over, at revisor ikke stille materiale, som lå til grund for opgørelsen af en post i foreningens regnskab til rådighed, idet klagekompetencen på dette punkt henhørte under foreningens bestyrelse, og klageren savnede retlig interesse. Til klagerens anmodning om, at nævnet traf relevante foranstaltninger til, at klager fik de oplysninger, han kunne regne med for det betalte salær, bemærkede nævnet blot, at dette lå uden for nævnets kompetence.

**Kendelse af 16. maj 2011 i sag 17/2010**

For tilbageholdelse af klagers regnskabsmateriale blev revisor tildelt en advarsel med bemærkning, at det faldt uden for nævnets kompetence at behandle klager over revisors honorar.

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 65/2010**

Revisor blev pålagt en bøde for en erklæringsfejl, og nævnet bemærkede samtidig, at nævnet ikke havde kompetence til at tage stilling til spørgsmålet om erstatning.

Selv om der er klaget såvel over en godkendt revisor som over en erklæringsopgave, skal klagen også angå den revisor, som har udført den pågældende opgave – typisk har afgivet den pågældende erklæring.

**Kendelse af 28. februar 2011 i sag 3/2009-S**

Et A/S havde benyttet revisor A, der havde revideret selskabets 2 årsrapporter. Da der opstod uoverensstemmelser, blev nogle henvendelser fra selskabet besvaret af revisorerne B og C, der var henholdsvis afdelingsleder og direktør i den revisionsvirksomhed, som revisor A var tilknyttet. Uoverensstemmelserne førte til, at selskabet rejste erstatningskrav mod revisionsvirksomheden og endvidere indklagede bl.a. revisorerne A, B og C for nævnet. Da B og C ikke havde medvirket i forbindelse med erklæringsafgivelsen for selskabet, afviste nævnet klagen for disse revisors vedkommende, men påkendte klagen i realiteten vedrørende A, der havde forestået erklæringsafgivelsen for selskabet.

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 23/2011**

Et selskab klagede over revisorerne A og B fra den revisionsvirksomhed, som selskabet havde benyttet. Revisionsvirksomheden havde givet tilbud på opgaven med revision af selskabets årsrapport for 2008 den 15. september 2008, og B havde deponeret sin beskikkelse den 19. september 2008. Årsrapporten for 2008 var alene påtegnet af A. Da B således ikke havde afgivet erklæring, afviste nævnet klagen for B's vedkommende og tog kun stilling til klagen over A.

Disse afgørelser er udtryk for, at det disciplinære strafansvar påhviler den erklæringsafgivende revisor – hvad der forekommer temmelig selvfølgelig. I nævnets formulering af afvisningen i den førstnævnte afgørelse ligger dog formentlig en forsigtig reservation, og at nævnet ikke ganske har villet udelukke, at

også en ikke erklæringsafgivende revisor i særlige tilfælde ville kunne pådrage sig ansvar for en anden revisors erklæring ud fra et medvirkenssynspunkt, jf. straffelovens § 23.

### **6.1.3 International competence**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.1.3.*

Nævnets internationale kompetence angår spørgsmålet om, hvornår en dansk godkendt revisors udførelse af en erklæringsopgave er undergivet nævnets jurisdiktionskompetence i forhold til andre landes retssystemer, der kunne komme i betragtning som relevante. Dette spørgsmål er ikke klart reguleret i revisorloven. I beretningsperioden har nævnet ikke truffet afgørelser, der belyser dette spørgsmål yderligere i forhold til, hvad der tidligere er anført herom i RÅ 2010 pkt. 6.1.3.

Et hermed beslægtet spørgsmål er spørgsmålet om nævnets jurisdiktionskompetence inden for riget, dvs. i forhold til Grønland og Færøerne. Dette er et spørgsmål om interprovinsiell ret. Ifølge § 64 gælder revisorloven ikke for nogen af disse dele af riget.

For Grønlands vedkommende indeholder § 64, stk. 2, hjemmel til, at revisorloven kan sættes i kraft, men hjemmelen er ikke udnyttet. På Grønland gælder fortsat den "gamle" revisorlovgivning fra før reformen i 2003, dvs. de tidligere særskilte love om henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer. For Færøernes vedkommende er revisorlovgivningen nu et særanliggende, og Færøerne har egen revisorlovgivning med eget disciplinærorgan.

I beretningsperioden fik nævnet lejlighed til at forholde sig til nævnets jurisdiktionskompetence i forhold til Grønland. I den sammenhæng videreførte nævnet den linie, som blev lagt i 2010 (kendelse af 23. september 2010 i sag 42/2008 m.fl.), hvorefter lovvalg og jurisdiktionskompetence måtte bero på reglerne på det sted, hvor revisors klient (erklæringsmodtageren) var hjemmehørende, og hvor der skulle gøres relevant brug af erklæringen over for myndigheder m.v., og ikke på det sted, hvor revisors forretningssted var beliggende, og hvor erklæringen derfor var afgivet. I den konkrete sag førte dette til, at det relevante retsgrundlag var revisorlovgivningen på Grønland (1992-revisorlovene, der her i landet blev ophævet i 2003), og at nævnet anså sig for at være identisk med den disciplinære myndighed, som denne lovgivning udpegede.

#### ***Kendelse af 28. februar 2011 i sag 44/2009***

*Et ApS, der var hjemmehørende i Grønland, havde antaget en statsautoriseret revisor i Danmark, som havde påtegnet selskabets årsrapporter for 2004 og 2005. Uanset at revisors erklæringer var afgivet i Danmark, fandt nævnet herefter, at en klage over revisor skulle afgøres efter grønlandsk ret. Det relevante regelsæt, der var gældende i Grønland, var 1993-loven om statsautoriserede revisorer. I den forbindelse antoges Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer at være identisk med Revisornævnet, og sagen blev derfor taget under påkendelse.*

Tilsvarende spørgsmål kan tænkes at opstå i forhold til Færøerne, hvor revisorer med dansk godkendelse som registreret eller statsautoriseret revisor også virker.

## 6.2 Disciplinæransvaret

### 6.2.1 Ansvarsformer

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.2.1.*

Revisorloven har følgende *ansvarsformer*

- *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 strafansvar for revisor personligt – er den eneste ansvarsform, som alle påtaleberettigede parter 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 Erhvervsstyrelsen.

**Virksomhedsansvaret** – det direkte strafansvar for revisionsvirksomheden som juridisk person – kan ingen andre end Revisortilsynet samt Erhvervsstyrelsen gøre gældende, jf. revisorlovens § 43, stk. 4 og 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 medvirkensansvar, 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 Erhvervsstyrelsen. 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.

### 6.2.2 Ansvarrets subjekter



Individualansvaret efter revisorlovens § 43, stk. 3, påhviler den *godkendte revisor*, jf. § 1, stk. 4. Virksomhedsansvaret efter § 43, stk. 4 og 5, påhviler den *godkendte revisionsvirksomhed*, jf. § 1, stk. 5.

Da nævnets jurisdiktionskompetence således er begrænset hertil, har det betydning at fastslå, hvornår - dvs. under hvilke betingelser - der foreligger en godkendt revisor, henholdsvis en godkendt revisionsvirksomhed. Foreligger der ikke en godkendelse, kan den pågældende revisor eller virksomhed ikke være subjekt for disciplinæransvaret, og sagen falder dermed uden for nævnets jurisdiktion og må afvises.

### **6.2.2.1 Godkendt revisor**

En revisor, der udfører erklæringsopgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2 (gennem en revisionvirksomhed, jf. § 16, stk. 2), skal være godkendt. Betegnelserne statsautoriseret revisor og registreret revisor forudsætter godkendelse, jf. § 5.

For at blive godkendt skal revisor opfylde betingelserne i § 3. Efter § 3, stk. 1, meddeles godkendelse af Erhvervsstyrelsen. Det nærmere indhold af godkendelsesproceduren er i korthed beskrevet således i bemærkningerne til § 8 i et den 4. oktober 2012 fremsat lovforslag (2012/1 LSF 16 om lov om ændring af forskellige lovbestemmelser om obligatorisk digital kommunikation m.v.):

*” ... For at blive godkendt revisor skal man bl.a. have bestået en særlig eksamen. De nærmere regler herom fremgår af bekendtgørelse nr. 1029 af 22. oktober 2008 om revisoreksamen og kvalifikationseksamen for henholdsvis statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer. Af bekendtgørelsen fremgår det, at ansøgning om indstilling til eksamen skal indsendes til Revisorkommissionen ...*

*Når ansøgeren har bestået eksamen, sender Erhvervsstyrelsen et brev til den pågældende med anmodning om at indsende en erklæring om, at ansøgeren opfylder en række af lovens øvrige betingelser for at blive godkendt revisor. Sammen med erklæringen skal der bl.a. indsendes dokumentation til styrelsen for, at ansøgeren ikke har forfalden gæld til det offentlige over det i loven fastsatte beløb (restanceattest). Endvidere skal ansøgeren give tilladelse til, at styrelsen indhenter straffeattest hos Rigspolitiet. Straffeattesten indhentes til brug for vurderingen af, om ansøgeren er dømt for et strafbart forhold, som begrunder nærliggende fare for misbrug af hvervet. I så fald kan styrelsen nægte ansøgeren at blive godkendt revisor.*

*Desuden skal der foreligge en erklæring fra et forsikringssselskab om, at ansøgeren opfylder lovens betingelser med hensyn til forsikring imod økonomiske krav. Nærmere regler fremgår af bekendtgørelse nr. 661 af 26. juni 2008 om godkendte revisorers garantistillelse og ansvarsforsikring. ...*

*Når en person er blevet godkendt revisor, meddeler Erhvervsstyrelsen godkendelse til den pågældende på papir med almindelig post efter styrelsens nuværende praksis."*

Heraf følger, at Erhvervsstyrelsen - i overensstemmelse med sædvanlig sprogbrug knyttet til ordet "godkendelse" - foretager en *prøvelse* af, om lovens betingelser for godkendelse er opfyldt, og at registrering i Revireg *ikke* er en betingelse for at *opnå* godkendelse, men kun for at *benytte* godkendelsen.

#### **6.2.2.2 Godkendt revisionsvirksomhed**

Ved revisorloven af 2008 indførtes et krav om, at også revisionsvirksomheder skal godkendes.

For at blive godkendt skal virksomheden opfylde betingelserne i revisorlovens § 13. Efter § 13, stk. 1, meddeles godkendelse af Erhvervsstyrelsen. Bekendtgørelse nr. 225 af 10. marts 2010 om register over godkendte revisionsvirksomheder (Revireg) indeholder i den forbindelse følgende bestemmelse i § 5, stk. 9:

*"Stk. 9. En virksomhed i henhold til revisorlovens §§ 13 og 17 anses først som en godkendt revisionsvirksomhed, når den er blevet registreret i Revireg i overensstemmelse med stk. 1 - 8."*

Det nærmere indhold af godkendelsesproceduren har Erhvervsstyrelsen beskrevet i følgende skrivelse af 18. februar 2011 (også gengivet i kendelse af 29. april 2011 i sag 56/2009):

*"...*

*Styrelsen vil indledningsvist beskrive, hvordan revisionsvirksomheder bliver godkendte revisionsvirksomheder.*

*I henhold til bekendtgørelse om register over godkendte revisionsvirksomheder (Revireg), skal revisionsvirksomheder registreres i Revireg, og en godkendt revisor skal være tilknyttet revisionsvirksomheden i Revireg, hvis han skal afgive erklæringer med sikkerhed, jf. § 1, stk. 2-3, i bekendtgørelse om register over godkendte revisionsvirksomheder (Revireg).*

*En revisionsvirksomhed anses først for en godkendt revisionsvirksomhed, når den er registreret i Revireg, § 4, stk. 4 i bekendtgørelse om register over godkendte revisionsvirksomheder (Revireg).*

*Det er den godkendte revisionsvirksomheds opgave at sikre, at der foretages en registrering af revisionsvirksomheden og revisors tilknytning i Revireg, jf. § 3, stk. 1, i bekendtgørelse om register over godkendte revisionsvirksomheder (Revireg).*

*Revisionsvirksomheder skal opfylde ejerkravene og ledelseskravene i revisorlovens § 13, for at kunne blive en godkendt revisionsvirksomhed. I henhold til revisorlovens § 13, skal flertallet af stemmerettighederne i revisionsvirksomheden være ejet af en eller flere godkendte revisorer. Ligeledes skal flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan være godkendte revisorer.*

*Styrelsen foretager ikke en prøvelse af, om kravene for at være en godkendt revisionsvirksomhed efter revisorlovens § 13, er opfyldte, før revisionsvirksomheden registreres i Revireg. Det er revisionsvirksomhedens ansvar at sikre, at betingelserne er opfyldte. Styrelsen bliver ikke gjort bekendt med revisionsvirksomhedens ejerforhold eller organisering, herunder organisering af revisionsvirksomhedens ansatte forud for godkendelsen.*

*Konstaterer styrelsen imidlertid efter revisionsvirksomheden er registreret i Revireg, at enten flertallet af stemmerettighederne ikke er ejet af godkendte revisorer eller flertallet af ledelsesmedlemmerne i det øverste ledelsesorgan ikke er godkendte revisorer, får revisionsvirksomheden en frist til at berigtige forholdene, hvis revisionsvirksomheden fortsat skal være registreret i Revireg. Berigtiges forholdene ikke indenfor tidsfristen, slettes revisionsvirksomheden i Revireg.*

*Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ikke afgive oplysninger om, hvordan Revisionsfirmaet ... er organiseret eller hvem der ejer stemmerettighederne i virksomheden. Det er oplysninger, der bør afgives af revisionsvirksomheden selv til Revisornævnet.  
..."*

Heraf følger, at Erhvervsstyrelsen – i modsætning til hvad der gælder for revisor – *ikke* foretager *prøvelse* af, om lovens betingelser for godkendelse er opfyldt, og heller ikke meddeler nogen individuel godkendelse. Revisorlovens krav om godkendelse er ved bekendtgørelsen om Revireg konverteret til et krav om (*selv*)*anmeldelse* til Revireg.

Det betyder, at registrering i Revireg – i modsætning til hvad der gælder for revisor – ikke blot er en *betingelse* for at *benytte* en godkendelse, men tillige for at *opnå* godkendelse. Så længe en virksomhed ikke er registreret i Revireg, foreligger der *definitivt* ikke en revisionsvirksomhed. En sådan virksomhed kan derfor ikke være subjekt for disciplinæransvaret og dermed heller ikke for nævnets jurisdiktionskompetence.

*Konsekvensen* af denne forskel mellem den godkendte revisor og den godkendte revisionsvirksomhed er således, at *den godkendte revisor kan pådrage sig disciplinæransvar ved nævnet for ikke selv at være registreret i Revireg, hvorimod en "revisionsvirksomhed" ikke kan pådrage sig ansvar for ikke selv at være registreret, fordi der i så fald slet ikke foreligger en revisionsvirksomhed.*

De spørgsmål, der i øvrigt knytter sig til registreringsforholdene i Revireg, er nærmere beskrevet nedenfor under pkt. 6.4.3.1.

Virksomhedsansvaret knytter sig til revisionsvirksomheden som sådan. I modsætning til individualansvaret, der påhviler revisor og således en fysisk person, er *ansvarssubjektet* ved virksomhedsansvaret en *juridisk person*, revisionsvirksomheden. Ved den nugældende revisorlov af 2008 blev den juridiske form, hvori revisionsvirksomheder kan drives, liberaliseret, således at en revisionsvirksomhed principielt kan etableres i enhver organisationsform, der anerkendes juridisk.

På samme måde som for revisorers vedkommende har nævnet behov for at sikre sig, at en virksomhed, der er indklaget for nævnet, faktisk har en godkendelse og dermed har *status* som en revisionsvirksomhed og således er undergivet nævnets jurisdiktion.

Det forhold, at en revisionsvirksomhed kan være etableret i enhver anerkendt organisationsform, skaber undertiden tvivl om, hvilken juridisk enhed der i det foreliggende tilfælde udgør revisionsvirksomheden og er *strafsubjekt* for et eventuelt disciplinæransvar. I lighed med den fremgangsmåde, der følges ved klager over revisorer, har nævnet i sådanne tilfælde været nødt til at anmode Erhvervsstyrelsen om at meddele, hvilken juridisk enhed styrelsen havde godkendt som revisionsvirksomhed i henhold til revisorlovens § 13. Imidlertid er nævnet da stødt på den vanskelighed, at styrelsen ikke var i stand til at besvare spørgsmålet, fordi der ikke meddeles individuel godkendelse af revisionsvirksomheder. Besvarelsen af spørgsmålet beror i realiteten på, hvad virksomheden selv har anmeldt til Revireg. Den følgende sag fra beretningsperioden illustrerer de problemer, som den gældende ordning kan frembyde for nævnet.

#### ***Kendelse af 29. april 2011 i sag 56/2009***

*E&S havde indklaget revisor A for inhabilitet ved afgivelsen af 2 revisionspåtegninger, fordi hans sekretær samtidig var direktør i de 2 selskaber, som påtegningerne angik. Efter erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 5, skal navnet på den revisionsvirksomhed, hvorigennem erklæringen afgives, angives i påtegningen. Af påtegningerne fremgik, at de begge var afgivet gennem "A Kontorfællesskab af Statsautoriserede Revisorer", som ifølge afsnittet om selskabsoplysninger var selskabernes revisor. Af sagens oplysninger fremgik, at kontorfællesskabet omfattede 8 revisorer. Af et notat fra E&S fremgik imidlertid, at revisor A var tilknyttet enkeltmandsvirksomheden "Revisionsfirmaet A, CVR nr. ...". Da det fremgik af lovens forarbejder, at revisionsvirksomhedens størrelse kunne få betydning for vurderingen af sekretærens dobbeltrolle i forhold til A's habilitet, fandt nævnet det nødvendigt at få afklaret, hvilken enhed der udgjorde den godkendte revisionsvirksomhed, og om sekretæren var ansat i kontorfællesskabet som sådan eller hos en af deltagerne heri, eventuelt en anden end A. Nævnet rettede derfor en forespørgsel til parterne. Svaret af 18. februar 2011 fra E&S er gengivet ovenfor og gik ud på, at E&S ikke kunne besvare*

*dette spørgsmål, da det beroede på, hvad virksomheden selv havde anmeldt til Revireg. Nævnet var herefter henvist til udelukkende at basere sin afgørelse på revisor A's svar.*

Også i andre sammenhænge kan det være af betydning for nævnet at få fastslået, hvornår et revisorfirma har status som revisionsvirksomhed. I den følgende afgørelse fra beretningsperioden fik dette spørgsmål præjudiciel indflydelse på bedømmelsen af klagerens påtalekompetence:

#### ***Kendelse af 29. juni 2011 i sag 35/2010***

*E&S havde indgivet klage over en revisor og nedlagt påstand om frakendelse. Sagen blev behandlet mundtligt med parternes fremmøde for nævnet. Med henvisning til E&S's ovennævnte redegørelse af 18. februar 2011 i sag 56/2010 lagde nævnet til grund, at RT havde foretaget kvalitetskontrol af et revisorfirma, der havde status som revisionsvirksomhed i Revireg, og at revisor var tilknyttet denne revisionsvirksomhed. Klagen angik bl.a. hans erklæringsarbejde, som havde været genstand for enkeltsagskontrollen. Det tilkom derfor RT og ikke E&S at tage stilling til konsekvenserne af kvalitetskontrollen, herunder om revisor i den anledning skulle indbringes for nævnet, jf. revisorlovens § 35. Ved kvalitetskontrollen var det blevet konstateret, at firmaet ikke opfyldte revisorlovens betingelser for at være en revisionsvirksomhed og med urette havde anmeldt sig til eller opretholdt sin anmeldelse i Revireg. Dette forhold kunne ikke bevirke, at RT's kompetence til at afgøre, om revisor personligt skulle indbringes for nævnet, ophørte. Nævnet afviste derfor E&S' klage for så vidt angik den del, der kunne henføres til kvalitetskontrollen.*

#### **6.2.2.3 Ansvarets indtræden, varighed og ophør**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.4.3.*

Disciplinæransvaret for en overtrædelse *indtræder*, når den pligtstridige handling *begås* (ved undladelse, når handlepligten tilsidesættes). På dette tidspunkt pådrager ansvarssubjektet - revisor/revisionsvirksomhed - sig ansvaret.

Det principielle udgangspunkt er, at ansvaret herefter påhviler ansvarssubjektet, så længe det eksisterer, alene med den begrænsning, der følger af revisorlovens § 46. Efter denne bestemmelse vedvarer ansvaret i 5 år. Selv om bestemmelsen i modsætning til tidligere nu er formuleret som en klagefrist, opfattes den terminologisk stadig som en forældelsesregel i nævnets praksis. Forældelse er ophørsgrund for ansvaret, jf. nærmere pkt. 6.3.3 nedenfor.

Et herfra forskelligt spørgsmål er, hvor længe ansvaret kan *statueres* (konstateres) af nævnet, selv om det ikke er ophørt ved forældelse. Dette kan også opfattes som et spørgsmål om andre ophørsgrunde end forældelse.

For så vidt angår *individualansvaret*, ophører dette (senest) ved revisors død. En klage kan ikke rejses eller videreføres mod revisors dødsbo. Oplyses det som svar på en klage, at den indklagede revisor er afgået ved døden, eller indtræder dødsfaldet under klagens behandling, slutter nævnet sagen, uanset om klageren er indforstået hermed.

Derimod er det ikke en ophørsgrund, at revisor mister sin status som godkendt revisor. En klage kan både indgives og videreføres mod en – nu – forhenværende godkendt revisor. Deponering er således ikke en ophørsgrund for ansvaret, jf. pkt. 6.1.1 ovenfor. Det samme gælder revisors personlige konkurs.

Hvad dernæst angår *virksomhedsansvaret*, ophører dette tilsvarende, når revisionsvirksomheden ophører med at eksistere som juridisk person (A/S, ApS etc.). Herefter er der ikke længere et ansvarssubjekt, som (fortsat) kan pålægges ansvar, og hos hvem en eventuel bøde kan inddrives. Revisionsvirksomhedens konkurs (likvidation) inden sagens afgørelse vil derfor bevirke, at ansvarssubjektet må anses for ophørt, og nævnet slutter sagen. Er konkurs indtrådt inden klagens indgivelse, afvises klagen.

Virksomhedsansvaret påhviler revisionsvirksomheden som juridisk person uafhængigt af ejerkredsen. Optagelse af en ny partner kan derfor ikke have betydning for adgangen til at statuere ansvar. Det samme må gælde salg af revisionsvirksomheden. Omdannelse af en revisionsvirksomhed (eksempelvis fra personlig drevet virksomhed til ApS) eller fusion med en anden virksomhed kan rejse spørgsmål, om ansvarssubjektet fortsat har fornøden *identitet* til, at et ansvar stadig kan statueres (smlg. UfR 2012.1362Ø).

Også for virksomhedsansvarets vedkommende opstår spørgsmålet, om det har betydning, at ansvarssubjektet inden klagens indgivelse eller sagens afgørelse mister sin status som revisionsvirksomhed uden samtidig at ophøre som juridisk person. Dette vil eksempelvis være tilfældet, hvis en mindre revisionsvirksomhed, der er et ApS, i forbindelse med indehaverens pensionering og deponering, afregistreres i Revireg, hvorefter indehaveren opretholder selskabet og fortsætter med lidt bogføring for nogle få klienter.

Nævnet har endnu ikke haft lejlighed til nærmere at tage stilling til de her omtalte problemstillinger. I en enkelt henseende er der dog allerede for et par år siden sket en afklaring. Nævnet har således fastslået, at en *enkeltmandsvirksomhed*, der mister sin status som revisionsvirksomhed, dermed samtidig ophører med at kunne være ansvarssubjekt for disciplinæransvaret. Denne praksis, der siden er fulgt, har sin særlige baggrund i, at den personligt drevne enkeltmandsvirksomhed normalt ikke kan være subjekt for strafansvar, jf. straffelovens § 26. Der henvises herom til RÅ 2009, pkt. 6.4.3.

## **6.2.3 Gerningsindhold**

### **6.2.3.1 Individualansvar**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.2.2.1.*

Den handling eller undladelse, der kan medføre *individualansvar*, er i selve straffenormen 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 straffenormen 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 straffenormen 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 integritet, 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 årsregnskabsloven, selskabsloven m.v.

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. Parterne har adgang til at fremlægge responsumudvalgets udtalelse i nævnssagen, hvis den foreligger, inden nævnets afgørelse skal træffes. Et eksempel fra beretningsperioden på dette samspil mellem de forskellige, mulige fora for den samme sag er følgende afgørelse:

***Kendelse af 28. februar 2011 i sag 13/2009-R***

*Under en retssag, som revisor havde anlagt mod klienten for at opnå betaling af sit honorar, forelagde klienten en række spørgsmål for FRR's Responsumudvalg og indklagede revisor for nævnet, da responsumudvalgets besvarelse forelå. Besvarelsen blev fremlagt under nævnssagen og gengivet i nævnets kendelse. Nævnet fandt – ligesom responsumudvalget – at revisor ikke havde haft grundlag for ved sin erklæringsafgivelse at undlade at tage forbehold.*

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.

### **6.2.3.2 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 kvalitetsstyringsystem, 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 *Erhvervsstyrelsen* 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 Erhvervsstyrelsen i forbindelse med udførelsen af en undersøgelse efter § 37.

Som det ses, er begge straffenormer 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 Erhvervsstyrelsens opfattelse skal straffes.

### **6.2.3.3 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 revisor. Accessorisk virksomhedsansvar er således betinget af tilstedeværelsen af et individualansvar, hvorom henvises til fremstillingen ovenfor under pkt. 6.2.3.1.

***Kendelse af 28. februar 2011 i sag 44/2009***

*En anpartshaver havde indklaget ApS' revisor og revisionsvirksomheden, som denne var tilknyttet, for langsommelighed med regnskabsaflæggelsen. Revisor fandtes ikke at have udvist et ansvarspådragende forhold og blev frifundet. Allerede som følge heraf var der ikke grundlag for at pålægge revisionsvirksomheden medansvar, og revisionsvirksomheden blev derfor ligeledes frifundet (sagen blev bedømt efter den tilsvarende bestemmelse om accessorisk ansvar i 1993-loven om statsautoriserede revisorer).*

**Formandsbeslutning af 5. august 2011 i sag 36/2010**

*Klagerne havde tidligere gennem deres respektive holdingselskaber ejet et A/S, som var erklæret konkurs, og indklagede nu såvel selskabets revisor som dennes revisionsvirksomhed. Da klagerne ikke fandtes at have retlig interesse, blev klagen over revisor afvist. Herefter afvist også klagen over revisionsvirksomheden, da det fulgte af revisorlovens § 44, stk. 4, at der ikke kunne klages over revisionsvirksomheden alene. Det var derfor en konsekvens af afvisningen for revisors vedkommende, at klagen også måtte afvises for revisionsvirksomhedens vedkommende.*

Hvad der i øvrigt hører til en objektiv 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.

Som tidligere anført, kan en klager ikke "nøjes med" at rette klagen mod revisionsvirksomheden, men skal også inddrage revisor, hvis nævnet skal kunne tage stilling til virksomhedens mulige ansvar. Nævnet har kun yderst sjældent lejlighed til at forholde sig til denne specielle ansvarsform, der kun kendes inden for revisorlovgivningen, men ikke i strafferetten i øvrigt. Der er i mange år ikke pålagt ansvar efter denne ansvarsregel.

**Kendelse af 20. december 2011 i sag 90/2010**

*Revisor blev pålagt en bøde på 200.000 kr. for bl.a. erklæringsafgivelse i 3 tilfælde på trods af inhabilitet. De revisionsvirksomheder, hvorigennem erklæringerne var afgivet, var medindklaget. Det fandtes ikke godtgjort, at disse virksomheder havde pådraget sig et accessorisk ansvar. Som følge heraf var det ikke fornødent at tage stilling til, hvorvidt et tidligere revisionsaktieselskab – der nu ikke længere var en revisionsvirksomhed – kunne ifalde disciplinæransvar.*

#### **6.2.4 Ansvarsbetingelser**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.2.3.*

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

#### 6.2.4.1 Individualansvar

Følgende afgørelse fra beretningsperioden illustrerer tydeligt de ovennævnte *strafbarhedsbetingelser*, hvorefter disciplinæransvaret forudsætter, at der ikke alene foreligger en objektiv fejl, men denne skal også bero på, at revisor har udvist forsæt eller uagtsomhed.

##### **Kendelse af 28. februar 2011 i sag 3/2009-S**

*Revisor havde revideret et aktieselskabs årsrapporter for 2006 og 2007 og meddelt blanke revisionspåtegninger begge år. I forbindelse med årsafslutningen for 2007 konstaterede revisor, at der var en fejl i årsrapporten for 2006. Revisor sørgede derfor for, at fejlen blev rettet i den følgende årsrapport for 2007 i overensstemmelse med fremgangsmåden i årsregnskabslovens § 52, stk. 2. Selskabet indbragte herefter revisor for nævnet og klagede over, at denne havde begået fejl i begge årsrapporter. For så vidt angik årsrapporten for 2006 lagde nævnet til grund, at denne årsrapport objektivt – som også erkendt af revisor – indeholdt en fejl. Som sagen forelå oplyst, kunne nævnet imidlertid ikke fastslå med tilstrækkelig sikkerhed, at revisor allerede ved sin revision af årsrapporten for 2006 burde være blevet opmærksom på fejlen, der først blev opdaget ved revisionen det følgende år. Det fandtes herefter ikke tilstrækkeligt godtgjort, at revisor havde overtrådt god revisorskik ved at påtegne årsrapporten for 2006 uden forbehold eller supplerende oplysninger, og revisor blev frifundet.*

Også andre afgørelser i beretningsperioden har understreget, at kravet om subjektiv tilregnelser er en strafbarhedsbetingelse ved siden af kravet om objektiv overtrædelse.

##### **Kendelse af 29. april 2011 i sag 56/2009**

*Revisor havde revideret årsrapporterne for 2 selskaber, hvori hans sekretær var direktør. Nævnet fastslog, at dette udgjorde en objektiv overtrædelse af revisorlovgivningens habilitetsbestemmelser. Da revisor burde have indset dette, blev han pålagt en bøde.*

##### **Kendelse af 29. april 2011 i sag 44/2010**

*Under hensyn til oplysningerne fra selskabets bogholderi om karakteren og størrelsen af det svingende tilgodehavende, som selskabet havde hos hovedaktionæren gennem det meste af 2008, måtte mellemværendet (objektivt) bedømmes som et ulovligt aktionærlån. Da revisor burde have indset dette, fandtes han skyldig i ikke at have meddelt supplerende oplysninger herom.*

##### **Kendelse af 29. juni 2011 i sag 37/2009**

*Til brug for klientens forhandlinger med skattevæsenet om en ordning vedrørende en betydelig skattegæld havde revisor afgivet en reviewerklæring på en formueopgørelse, hvor aktiver i væsentligt omfang (for op i mod 8,3 mio. kr. med visse modifikationer) var blevet holdt uden for opgørelsen. Revisor fandtes forsætligt at have været med til at sløre*

*klientens faktiske økonomiske forhold og pålagdes en bøde på 250.000 kr. Afgørelsen er indbragt for domstolene, hvis afgørelse endnu ikke foreligger.*

***Kendelse af 29. november 2011 i sag 8/2011***

*Revisor var fortsat med at afgive erklæringer til trods for, at E&S havde tvangsslettet hans revisionsvirksomhed i Revireg. Revisor anførte, at han havde erklæret sig personligt og ikke gennem en revisionsvirksomhed. Nævnet henviste til, at E&S ved tvangssletningen havde gjort revisor bekendt med forbuddet mod at erklære sig uden om en revisionsvirksomhed, og pålagde herefter revisor en bøde på 100.000 kr.*

#### **6.2.4.2 Særligt om ansvar for medarbejderes fejl**

Når revisor har afgivet en erklæring, er erklæringsafgivelsen sket på revisors personlige ansvar. Revisor står inde for og "hæfter" for erklæringens indhold, uanset om et væsentligt forarbejde ikke er udført af revisor selv, men af en eller flere medarbejdere. I tilfælde af fejl kan revisor som udgangspunkt ikke dække sig ind under sine medarbejdere og gå fri for ansvar ved at henvise til, at det pågældende forhold blev undersøgt af en medarbejder og fundet i orden.

Nævnet præsenteres sjældent for spørgsmål af denne art, skønt en del af de arbejdsopgaver, der ligger til grund for erklæringsafgivelsen, i hvert fald i større revisionsvirksomheder, ofte faktisk er udført af underordnede medarbejdere. Undertiden fremgår det af sagen, at det relevante grundlag for erklæringsafgivelsen helt eller delvis er tilvejebragt af en anden medarbejder end revisor, men fokus i revisors argumentation over for nævnet er så at sige altid rettet på, om der er begået en objektiv fejl, medens det i så fald ikke gøres gældende som et anbringende, at fejlen er begået af en anden og derfor ikke kan tilregnes revisor selv som ansvarspådragende. Nævnet har derfor som regel ikke anledning til at forholde sig til problematikken, allerede fordi den ikke er bragt ind i sagen af parterne, idet den bliver stående som en faktisk oplysning uden at være kvalificeret til et anbringende.

***Kendelse af 28. februar 2011 i sag 3/2009-S***

*Foruden revisor havde klageren, som var et A/S, også indklaget den medarbejder i revisionsvirksomheden, der havde virket som den primære kontaktperson for klageren. Den pågældende medarbejder havde forestået en del af det praktiske revisorarbejde for klageren, herunder bogføring og regnskabsassistance. Nævnet afviste klagen over medarbejderen, da denne ikke var godkendt revisor, og påkendte kun klagen over revisoren. Denne blev frifundet for klagen, der angik mangelfuld bogføring, fejl i regnskab samt ringe og forkert rådgivning. I den forbindelse blev det ikke inddraget i nævnets præmisser, at det grundlæggende arbejde i ikke uvæsentligt omfang faktisk var udført af en medarbejder, og præmisserne afspejlede herved, at der heller ikke fra revisors side var procederet herpå.*

***Kendelse af 13. september 2011 i sag 78/2010***

*E&S indklagede 2 revisorer i anledning af deres revisionspåtegning på årsrapporten for et børsnoteret selskab, og et af klagepunkterne angik utilstrækkelig planlægning af*

*revisionsopgaven. Revisorerne oplyste, at selve revisionsplanlægningen var udført af en cand. merc. aud., der var en mangeårig medarbejder og havde været ledende medarbejder på sagen. Betydningen af denne oplysning, der næppe var kvalificeret som et anbringende, blev ikke berørt i nævnets præmisser.*

Den medarbejder, som revisor har "sat på sagen", skal have den fornødne kompetence til at "matche" opgaven (baggrund, uddannelse, erfaring m.v.). Er dette ikke tilfældet, vil fejl ved opgavens udførelse normalt pådrage revisor ansvar. Forudsætningen for, at revisor eventuelt kan gå fri for ansvar på trods af en objektiv fejl må således i det mindste være, at revisor har sørget for at bemande opgaven med en medarbejder, der måtte forventes at være opgaven voksen.

I en følgende sag, som kom til påkendelse i beretningsperioden og førte til frifindelse, havde parterne selv sat fokus på problemstillingen. Nævnet forholdt sig derfor til spørgsmålet i præmisserne.

#### ***Kendelse af 16. maj 2011 i sag 56/2010***

*Klageren havde været klient i en stor revisionsvirksomhed, hvor klageren havde haft A som revisor. A havde påtegnet klagerens årsrapporter for 2007 og 2008. Da A forlod revisionsvirksomheden, overtog revisor B hvervet, men havde ikke nået at påtegne årsrapporten for 2009, inden samarbejdet ophørte. Igennem disse år – og også i en årrække forud – var klageren i det daglige blevet betjent af en af revisionsvirksomhedens medarbejdere, C, der ikke var godkendt revisor. Klagen angik forskellige forhold, hvor der ifølge klageren navnlig var begået fejl af C, og hvor klageren mente, at A og B havde svigtet i deres kontrol med C. Nævnet lagde til grund, at den primære kundekontakt med klageren var blevet varetaget af C. Endvidere lagdes det til grund, at C, der havde titel af senior associate, havde 20 års erfaring i revisionsvirksomheden, hvor hun udelukkende varetog bogførings- og regnskabsassistance og revision for mindre selvstændige erhvervsdrivende. Nævnet bemærkede hertil, at det måtte anses for ganske sædvanligt i branchen, at opgaver i forbindelse med revision, review m.v. blev uddelegeret til medarbejdere, såvel uddannede som ikke uddannede revisorer. Dette kunne kun anses for kritisabelt, såfremt der var tale om en medarbejder, som ikke kunne forventes at være kompetent til at klare den pågældende opgave, eller såfremt arbejdet ikke var tilrettelagt forsvarligt. Efter det oplyste om C's erfaring og kompetencer fandtes der ikke at foreligge noget kritisabelt forhold i relation til uddelegeringen af opgaver for klager til hende. Hvad dernæst angik de påberåbte konkrete fejl, bemærkede nævnet i relation til manglende lagerbeholdning i årsrapporterne for 2007 og 2008, at klagers omsætning for perioden 2004-08 kun androg 4.500 kr. C havde på direkte forespørgsel til klageren fået oplyst, at denne ikke havde noget lager, og klageren havde betegnet nogle møbler som en usælgelig fejlproduktion. Der var derfor ikke på dette punkt sket svigt i revisor A's tilsyn med C. Det fandtes ikke godtgjort, at C havde ydet klageren fejlagtig rådgivning om fradragsmuligheder, uanset at Skat siden havde anfægtet berettigelsen af en række udgifter som erhvervsmæssige. Det fandtes heller ikke godtgjort, at C havde vægret sig*

ved at besvare en forespørgsel fra klager om rådgivning. Revisorerne A og B blev derfor frifundet.

#### **6.2.4.3 Virksomhedsansvar**

De ovennævnte strafbarhedsbetingelser – objektiv overtrædelse og subjektiv tilregnelser – gælder også for virksomhedsansvaret. Kravet om subjektiv tilregnelser betyder her, at en person – typisk indehaveren eller ledelsen – på revisionsvirksomhedens vegne skal have udvist et uagtsomt eller forsætligt forhold (bestående i en handling eller en undladelse). Noget andet er, at der ofte i disse sager er tale om små enkeltmandsvirksomheder, hvor der er sammenfald mellem den person - indehaveren – der både selv skal udføre erklæringsarbejdet og samtidig som ledelse skal påse eksempelvis kvalitetsstyringssystemets anvendelse, og hvor det derfor kan virke som en fiktion – ikke mindst for den pågældende selv – at der principielt også i sådanne tilfælde skal foretages en adskillelse mellem disse funktioner.

##### ***Kendelse af 29. april 2011 i sag 44/2010***

*I en RT-sag fandt nævnet det godtgjort, at revisionsvirksomheden, som var en enkeltmandsvirksomhed, generelt havde forsømt at påse, at kvalitetsstyringssystemet blev anvendt og efterlevet af revisor i fornødent omfang ved det erklæringsarbejde, der blev udført gennem virksomheden. Da dette måtte tilregnes virksomhedens ledelse som et forsømmeligt forhold, fandtes revisionsvirksomheden skyldig i klagen.*

##### ***Kendelse af 29. juni 2011 i sag 80/2010***

*Ved kvalitetskontrol i en mindre enkeltmandsvirksomhed var virksomhedens eneste revisionssag udtaget til enkeltsagskontrol. På dette grundlag fandtes det godtgjort, at revisionsvirksomheden havde forsømt at udføre erklæringsarbejde under anvendelse af kvalitetsstyringssystemet. Da dette måtte tilregnes virksomhedens ledelse som et forsømmeligt forhold, blev virksomheden pålagt en bøde.*

##### ***Kendelse af 22. august 2011 i sag 76/2010***

*Under kvalitetskontrol i en mindre enkeltmandsvirksomhed fandtes revisor skyldig i overtrædelse af god revisorskik som følge af fejl og mangler i de udtagne enkeltsager. Nævnet fandt det herved godtgjort, at revisor reelt ikke havde forholdt sig til kvalitetsstyringssystemets anvisninger, og at systemet derfor ikke havde været efterlevet. Revisor var samtidig revisionsvirksomhedens indehaver og leder og havde dermed i denne egenskab forsømt at drage omsorg for systemets effektive ibrugtagning. Revisionsvirksomheden havde derfor gennem sin ledelse pådraget sig ansvar for manglende efterlevelse af systemet.*

##### ***Kendelse af 29. november 2011 i sag 6/2011***

*Ved kvalitetskontrol i en mindre enkeltmandsvirksomhed manglede der såvel planlægningsnotat som konklusionsnotat i samtlige 7 udtagne enkeltsager. Det lagdes til grund, at revisor derfor ikke i tilstrækkelig grad havde forholdt sig til kvalitetsstyringssystemets anvisninger, og at systemet dermed ikke havde været tilstrækkeligt efterlevet. Da revisor i sin egenskab af revisionsvirksomhedens indehaver og*

*leder havde forsømt at drage omsorg for systemets effektive anvendelse, havde revisionsvirksomheden gennem sin ledelse pådraget sig ansvar og pålagdes en bøde.*

### **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**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.2, samt RÅ 2011, pkt. 6.3.1.*

Kravet om retlig interesse som betingelse for påtaleretten - og dermed for adgangen til at klage til nævnet - fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6. Dette krav indebærer, at klageren kun er berettiget til at indgive klage, såfremt klageren er berørt af det forhold, der klages over, på en sådan måde, at den pågældende kan siges at have en anerkendelsesværdig anledning til at klage.

Alle private klagere er underlagt dette krav. Som udgangspunkt gælder kravet om retlig interesse også, når klageren er en offentlig myndighed. Imidlertid indeholder revisorloven i § 43, stk. 6, en udtømmende angivelse af en række myndigheder m.v., der er fritaget for dette krav. Denne fritagelse omfatter Revisortilsynet, Erhvervsstyrelsen, Skatteministeriet (Skat), anklagemyndigheden (politiet), Finanstilsynet, FSR samt visse kommunale og regionale tilsynsmyndigheder.

En stadig stigende del af nævnets sager hidrører netop fra de myndigheder m.v., der er omfattet af fritagelsen. Dette har bevirket, at der i denne beretningsperiode kun foreligger en sparsom nævnspraksis, der belyser kravet om retlig interesse. Klientforholdet begrundes naturligvis, at klienten (hvervgiver, rekvirent) normalt har retlig interesse i at kunne klage over sin revisor.

#### ***Kendelse af 30. november 2011 i sag 3/2011***

*Efter at et A/S havde skiftet revisor, mente den nye revisor at kunne påvise fejl i den årsrapport, som den nu fratrådte revisor havde påtegnet. Selskabet indklagede derfor sin nu forhenværende revisor for nævnet. Denne påstod sagen afvist på grund af manglende retlig interesse og henviste til, at "et lokalt revisionsfirma ser det som en målsætning at miskreditere et andet revisionsfirma". Nævnet bemærkede, at klagen var indgivet af den virksomhed, som indklagede havde været generalforsamlingsvalgt revisor for. Virksomheden havde fortsat samme ejerkreds og samme ledelse. Nævnet udtalte videre,*

at en revisors tidligere kunde ifølge fast nævnspraksis ansås for at have retlig interesse, dvs. en konkret og individuel interesse, i en klage over det udførte erklæringsarbejde. Herefter tog nævnet klagen under realitetsbehandling.

**Kendelse af 30. november 2011 i sag 17/2011**

Et A/S havde til formål at eje og drive en ejendom i Frankrig. Selskabet havde 220 aktionærer, og til alle aktier var knyttet en ret til at bebo en bestemt lejlighed i ejendommen i en bestemt periode. Klager var aktionær og fandtes at have retlig interesse i sin klage over selskabets revisor.

Hovedspørgsmålet er navnlig, hvornår også andre end klienten har påtaleret. Dette vil sædvanligvis være tilfældet, når klageren har disponeret i tillid til rigtigheden af revisors erklæring. Den, der hverken er hvervgiver eller har disponeret i tillid til erklæringens rigtighed, men blot efterfølgende har fået faktisk kendskab til erklæringens eksistens, vil som udgangspunkt ikke have den fornødne retlige interesse.

**Kendelse af 28. februar 2011 i sag 44/2009**

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen sendte et ApS til tvangsopløsning, fordi selskabet ikke havde indsendt årsregnskab til tiden, og skifteretten indledte likvidationsbehandling, da selskabet antoges at være solvent. I den anledning rejste anpartshaveren et erstatningskrav på ca. 4,3 mio. kr. mod selskabets revisor. Endvidere klagede anpartshaveren til nævnet over revisor, der beskyldtes for ved langsommelighed med regnskabsaflæggelsen at have forårsaget tvangsopløsningen. Nævnet fandt, at klageren i egenskab af anpartshaver i det nu tvangsopløste selskab havde fornøden retlig interesse, og tog klagen under påkendelse.

**Beslutning af 28. februar 2011 i sag 19/2010**

2 ApS havde opnået støtte fra Udenrigsministeriet (Danida) til et projekt i Vietnam, men støtten kunne kun udbetales mod dokumentation for, at selskaberne havde afholdt de hermed forbundne omkostninger, som bevillingen angik. I den anledning havde en revisor afgivet 2 erklæringer, som begge var stilet til begge ApS og til Udenrigsministeriet, og som skulle tjene som dokumentation for, at betingelserne for frigivelse af støtten var opfyldt. En leverandør til projektet mente at have et ubetalt tilgodehavende hos selskaberne og indklagede derfor revisor for at have afgivet urigtig erklæring om, at alle krav var fyldestgjort. Nævnet konstaterede, at erklæringerne ikke var stilet til klageren, og at klageren ikke var revisors hvervgiver. Da klageren ikke havde modtaget erklæringerne og derfor heller ikke havde disponeret i tillid til deres rigtighed, havde klageren ikke retlig interesse. På denne baggrund, og da erklæringerne i øvrigt ikke var afgivet med sikkerhed, afviste nævnet klagen.

**Kendelse af 16. maj 2011 i sag 34/2010**

Et medlem af en ejerforening kunne klage over ejerforeningens revisor for så vidt angik spørgsmålet, om denne havde undladt at besvare henvendelser fra medlemmet (revisor frifundet). Derimod fandtes medlemmet ikke berettiget til at klage over, at revisor ikke havde imødekommet medlemmets anmodning om at få indsigt i det grundmateriale, der lå



til grund for opgørelsen af en udgiftspost i ejerforeningens regnskab. Nævnet bemærkede i den forbindelse, at klagen ikke var fulgt op af en klage fra ejerforeningen, som viste, at medlemmet havde retlig interesse i dette klagepunkt, og at klagepunktet reelt var rettet mod forhold, der var undergivet ejerforeningens bestyrelses kompetence og ansvar.

**Kendelse af 29. november 2011 i sag 57/2010**

Revisor var fratrukket som revisor for et A/S, som klager var direktør for, og som var ejet af 2 selskaber med henholdsvis 51 % og 49 %. Klager var ejer af sidstnævnte selskab. Antaget, at klageren, der gennem sit holdingselskab indirekte var indehaver af en betydelig del af aktiekapitalen i A/S, havde fornøden retlig interesse i klagen over selskabets tidligere revisor.

I hvert fald på det tidspunkt, da klagen indgives, og formentlig også på afgørelsestidspunktet, skal den retlige interesse, der begrunder klagebeføjelsen, fortsat være til stede.

Efterfølgende omstændigheder kan undertiden bevirke, at den retlige interesse – og dermed påtalebeføjelsen – mistes, skønt klagefristen på 5 år efter revisorlovens § 46, stk. 1, ikke er udløbet.

Et eksempel på, at den retlige interesse kan mistes og ikke længere foreligger på klagetidspunktet, kan være den situation, hvor klageadgangen grundes på aktionærstatus, men hvor denne status er bortfaldet på klagetidspunktet, og der i øvrigt ikke foreligger andre oplysninger om, hvilken aktuel interesse klageren har i at indklage revisor på nuværende tidspunkt.

Admittering:

**Kendelse af 28. februar 2011 i sag 44/2009**

Uanset, at skifteretten havde taget en opløsningsbegæring vedrørende et ApS til følge og indledt likvidationsbehandling, realitetsbehandlede nævnet en klage over selskabets revisor fra anpartshaveren, der mente, at revisor ved langsommelighed med regnskabsaflæggelsen havde påført ham et personligt tab ved at forårsage tvangsopløsningen, og i den anledning havde rejst erstatningskrav mod revisor på ca. 4,3 mio. kr.

Afvisning:

**Formandsbeslutning af 5. august 2011 i sag 36/2010**

Klagerne havde gennem hver deres holdingselskab ejet et A/S. Da årsrapporten ikke blev indgivet rettidigt, sendte E&S selskabet til tvangsopløsning, hvorpå skifteretten i juni 2009 afsagde konkursdekret over selskabet. I juni 2010 indgav klagerne klage over selskabets revisor for langsommelighed med færdiggørelsen af årsrapporten. Denne klage blev afvist med bl.a. følgende præmisser:

*“Efter revisorlovens § 44, stk. 6, er det en betingelse, at klager har retlig interesse i det forhold, som klagen angår. Heri ligger, at klageren skal være berørt af det forhold, der klages over, på en sådan måde, at klageren har en anerkendelsesværdig interesse i klagen på det tidspunkt, da klagen indgives til nævnet.*

*Klienten vil sædvanligvis selv have retlig interesse i at kunne klage over sin revisor, men klienten var ... A/S, og dette selskab blev erklæret konkurs i 2009 og eksisterede ikke på klagetidspunktet. Klagen må da også opfattes således, at klagerne har indgivet klagen på egne vegne og ikke på det – nu – ophørte selskabs vegne.*

*Det bliver herefter afgørende, om klagerne for deres eget vedkommende personligt er blevet berørt af det forhold, der lægges den indklagede til last, på en sådan måde, at de kan siges at have retlig interesse i at kunne klage over selskabets revisor.*

*De indklagede har påstået klagen afvist med henvisning til, at denne betingelse ikke kan anses for opfyldt. Klagerne har ikke i den anledning nærmere oplyst, hvori deres retlige interesse i klagen på nuværende tidspunkt består.*

*Som sagen herefter på dette punkt foreligger oplyst, må det lægges til grund, at de to klager personligt gennem hver deres holdingselskab ejede aktierne i ... A/S, som imidlertid ophørte med at eksistere ved konkursen den 17. juni 2009. Dermed ophørte også klagerne (indirekte) status som aktionærer i selskabet, og de var derfor ikke længere aktionærer, da de i juni 2010 indgav klagen til nævnet. De kan således ikke umiddelbart støtte klageadgang på aktiebesiddelse og har ikke anført nogen omstændigheder, der kan føre til, at de i kraft af den tidligere aktiebesiddelse fortsat efter konkursen har retlig interesse i at kunne forfølge en klage over selskabets revisor.*

*Da den indklagede revisor ikke har afgivet erklæring, kan klagerne heller ikke støtte klageadgang på, at de har lidt skuffelse ved at have disponeret i tillid til rigtigheden af revisors erklæring.*

*Herefter har klagerne ikke godtgjort, at de på anden måde har retlig interesse i det forhold, som klagen angår. Da klagerne dermed ikke har påtaleret, afvises klagen for så vidt angår den indklagede revisor.”*

### **Beslutning af 19. december 2011 i sag 28/2011**

*Klageren og hans hustru havde i fællesskab (hver med 50 %) ejet et ApS, som var erklæret konkurs den 3. juni 2010, hvorpå han den 10. marts 2011 havde indgivet klage over selskabets revisor. Nævnet udtalte, at klager skulle have en anerkendelsesværdig interesse i at indklage revisor for det forhold, som klagen angik, og at denne retlige interesse i det mindste skulle foreligge på det tidspunkt, da klagen blev modtaget i nævnet. Det måtte konstateres, at revisors hverv var ophørt ved konkursen, og at et delvis ejet datterselskab eller aktiviteterne heri samtidig var blevet solgt af boet og den øvrige ejerkreds. Selv om en aktionær efter revisorlovens forarbejder normalt har fornøden retlig interesse i at kunne klage over selskabets revisor, fandt nævnet under disse omstændigheder, at klagerens på klagetidspunktet historiske anpartsbesiddelse ikke i sig selv kunne begrunde, at den fornødne retlige interesse stadig forelå. Klageren havde endvidere klaget over revisors virke som revisor for det delvise datterselskab efter boets frasalg, og over årsrapporten for den bank, der efter salget var bankforbindelse for det omtalte datterselskab. Nævnet bemærkede, at nævnet havde anmodet klageren om at uddybe sin interesse i klagen, men at nævnets henvendelser herom ikke var blevet besvaret. Da nævnet herefter ikke fandt det godtgjort, at klageren på klagetidspunktet fortsat havde den fornødne retlige interesse i de forhold, som klagen angik, tog nævnet revisors påstand om afvisning til følge.*

Vurderingen af, om klageren har en aktuel retlig interesse, kan undertiden blive påvirket, hvis klageren og revisor efterfølgende indgår forlig (se hertil RÅ 2009, pkt. 6.2 om beslutning af 30. september 2009 i sag 57/2008-S). Noget tilsvarende kan efter omstændighederne gøre sig gældende i den situation, hvor klageren, uden at tage forbehold for klageadgangen eller en allerede verserende klagesag, har åbnet mulighed for, at revisor kan rette en påtalt fejl. Et sådant skridt vil undertiden fra revisors side kunne opfattes som udslag af et gensidigt ønske om at afslutte sagen i mindelighed. Spørgsmålet har været fremme i en tidligere beretningsperiode (se hertil RÅ 2009, pkt. 6.2 om kendelse af 28. april 2009 i sag 62/2007-R) og blev i indeværende periode tangeret i forhold til myndigheder, der ikke er undergivet kravet om retlig interesse, jf. pkt. 6.5.1.3 nedenfor.

#### **6.3.2 Udøvelse af klagebeføjelse – repræsentation og succession**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2011, pkt. 6.3.2.*

I beretningsperioden har nævnet kun i begrænset omfang truffet afgørelser, der nærmere belyser, hvorledes klagebeføjelsen må udøves.

Er klageren en juridisk person, og erklæres denne konkurs inden klagens afgørelse, udsættes sagen på kurators stillingtagen til, om boet vil indtræde i sagen. Nævnet følger således principperne i konkurslovens § 136.

### **Kendelse af 29. juni 2011 i sag 65/2010**

*Et ApS klagede i september 2010 over revisor, men blev erklæret konkurs i december 2010 inden sagens afgørelse. Nævnet realitetsbehandlede sagen på grundlag af kurators tilkendegivelse i januar 2011 om, at konkursboet indtrådte i sagen.*

### **Kendelse af 30. november 2011 i sag 71/2010**

*Efter at E&S havde sendt et ApS til tvangsopløsning, tog skifteretten i januar 2010 selskabet under likvidationsbehandling. Selskabet klagede i november 2010 til nævnet, og klagen blev tiltrådt af likvidator. Inden sagen blev afgjort i nævnet, blev selskabet den 6. april 2011 erklæret konkurs. Efter at kurator den 8. juni 2011 havde tiltrådt klagen, afgjorde nævnet sagen.*

### **6.3.3 Forældelse**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.3.3.*

Ifølge revisorlovens § 46 gælder der en klagefrist på 5 år. I modsætning til tidligere revisorlovgivning – senest § 24 i revisorloven af 2003 – anvendes ikke længere betegnelsen forældelsesfrist. Efter forarbejderne er der imidlertid tale om en videreførelse af de gældende bestemmelser, og forskriften må uanset ændringen af ordlyden fortsat anses som en forældelsesregel (Langsted m.fl., Revisoransvar, 7. udg., s. 507 -11).

### **Formandsbeslutning af 7. juli 2011 i sag 23/2011**

*I 2011 rettede RT forespørgsel til nævnet om en sag, hvor der ifølge RT var indgivet klage til nævnet over 2 revisorer ved skrivelse af 13. september 2007 vedrørende erklæringer i 2005 og 2006. Da nævnet ikke kunne identificere sagen, henviste RT til, at nævnets daværende kontorfunktionær i 2008 under hånden skriftligt havde meddelt, at sagen afventede behandling. Ved afgørelsen blev det i overensstemmelse med nævnets journal lagt til grund, at RT's klageskrivelse af 13. september 2007 ikke dengang var registreret som indgået og ikke havde ført til oprettelse af en sag i nævnet, hvorfor nævnet indtil RT's forespørgsel i 2008 ikke havde haft kendskab til klagen. Nævnet kunne kun træde i funktion ved indgivelse af en klage, og hensynet til en indklaget revisors retssikkerhed tilsagde, at en fejlagtig bekræftelse fra nævnet om modtagelsen af en klage ikke kunne forpligte nævnet til at indlede behandling af en disciplinær straffesag mod revisor, når tilstedeværelsen af den pågældende klage som en sag i nævnet i øvrigt ikke objektivt kunne påvises. Det måtte lægges til grund, at nævnets nu pensionerede kontorfunktionær i 2008 havde givet et ukorrekt svar til RT, muligt ved en forveksling med andre klager over de samme 2 revisorer. Nævnet kunne derfor ikke nu indlede klagebehandling, hvorunder klagen ansås som indkommet i 2007. Tilbage var spørgsmålet, om RT's rykkere i 2008 og aktuelt i 2011 kunne sidestilles med en klage. Dette spørgsmål var afgørende i forhold til den ene af revisorerne, da der ellers var indtrådt forældelse. RT's henvendelser i 2008 og 2011 var imidlertid sket ved brug af e-mail. Allerede af den grund kunne RT's henvendelser*

*ikke betragtes som en klage, da de ikke var forsynet med original underskrift fra en underskriftsberettiget person og således ikke opfyldte kravet om skriftlighed. Sagen blev herefter afvist.*

Fristen begynder at løbe "den dag, den pligtstridige handling eller undladelse er ophørt", jf. § 46, stk. 1. I overensstemmelse med almindelig strafferetlig terminologi må fristen i relation til handlinger regnes fra det tidspunkt, hvor handlingen er begået, medens den i relation til undladelser må regnes fra det tidspunkt (hvis det er indtrådt), hvor handlepligten ophørte.

#### ***Kendelse af 28. februar 2011 i sag 13/2009-R***

*Klagen angik en række erklæringer, der var afgivet løbende på månedsbalancer gennem årene 2003 til 2006. Nævnet havde modtaget klagen den 12. marts 2009 og bemærkede, at der var indtrådt forældelse for erklæringer, der var afgivet forud for den 12. marts 2004. Der skete derfor delvis afvisning.*

Undertiden kan det blive afgørende at fastslå det nøjagtige tidspunkt for at kunne tage stilling til forældelsesspørgsmålet. Hvervet som revisor for en klient varer ofte ved gennem en årrække og består hvert år i det væsentlige i de samme erklæringsopgaver, f. eks. revision af årsrapport, der således gentages år for år. Herved kan den "samme fejl" undertiden siges at gå igen fra år til år. En gennemgang af nævnspraksis viser imidlertid, at nævnet er yderst tilbageholdende med at statuere, at en sådan kæde af ensartede overtrædelser udgør et enkelt, vedvarende forhold, en såkaldt *fortsat forbrydelse*, med den virkning, at forældelsesfristen først skal regnes fra den seneste overtrædelse. Nævnet bedømmer i altovervejende grad hvert forhold for sig som en selvstændig overtrædelse og bedømmer derfor også forældelsesspørgsmålet i relation til hver enkelt overtrædelse.

#### ***Kendelse af 29. juni 2011 i sag 80/2010***

*Revisor havde været revisor for et A/S siden stiftelsen i 2001, og for nævnet var fremlagt selskabets årsrapporter for årene 2004 - 07, der alle var forsynet med en revisionspåtegning fra revisor. Klagen fra RT var dateret den 19. november 2010 og angik, at revisor havde afgivet disse erklæringer, uden at det var sket gennem en virksomhed, der var registreret i Revireg som en revisionsvirksomhed. Registrering i Revireg havde fundet sted den 8. januar 2008. Da revisionspåtegningen på årsrapporten for 2007 var dateret den 17. februar 2008 og således efter registreringen, blev revisor frifundet for dette års vedkommende. Revisionspåtegningen for 2004 var dateret den 20. februar 2005 og dermed mere end 5 år forud for klagens modtagelse i nævnet, var der indtrådt forældelse for dette års vedkommende. Herefter blev revisor alene fundet skyldig for årene 2005 og 2006.*

#### **6.3.4 Klagens indhold og form**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.3, samt RÅ 2010, pkt. 6.3.4.*

Allerede ved landsrettens dom i UfR 1999.1756Ø blev det fastslået, at nævnet ikke kan domfælde for et forhold, medmindre det er omfattet af klagen. Klageren er rådig over påtalen. Heri ligger ikke blot en ret, men også en pligt for klageren til at angive med fornøden præcision, hvad klagen angår. Denne opgave kan klageren ikke overlade til nævnet. Det er ikke nævnets opgave at undersøge, om der er foregået noget, som måske kunne være kritisabelt og ansvarspådragende for revisor. Nævnet foretager ikke efterforskning. Den opgave påhviler alene klageren. Som et blandt adskillige eksempler fra fast nævnspraksis kan nævnes følgende afgørelse:

**Kendelse af 30. november 2011 i sag 17/2011**

*Udtalt, at klager ikke helt eller delvis kunne overlade det til nævnet at udforme de enkelte klagepunkter ud fra en beskrivelse af et sagsforløb, gældende bestemmelser eller normer mv. I så fald ville den indklagede revisor ikke have en rimelig mulighed for at varetage sit forsvar over for den rejste klage, og det ville være nævnet, der fremstod som revisors egentlige modpart. Dette ville påvirke nævnets status som et af parterne uafhængigt klagenævn. Nævnet fandt imidlertid, at klagen opfyldte kravene til fornøden konkretisering, og tog derfor klagen under realitetsbehandling, men med bemærkning, at nævnet ikke selvstændigt kunne indlede undersøgelser.*

Når klageren er en privatperson og ikke har antaget professionel bistand til klagens indgivelse, kan der efter omstændighederne være anledning for nævnet til at fortolke klagen og derigennem søge at udlede, hvad klageren ønsker nævnets stillingtagen til. Men nævnet må herved samtidig have for øje, at der også gælder et vægtigt hensyn til revisor, og at det ikke skal være "en gættekonkurrence" for denne at finde ud af, hvad han er indklaget for og skal forsvare sig mod. I en sådan partstvist mellem parter med modstående interesser er der grænser for, hvor imødekommende nævnet kan være i sin forståelse af en klage. Det kan være forskelligt, om følgen af en upræcis klage er afvisning eller frifindelse, alt efter om der lægges vægt på, at klagen slet ikke er forståelig, eller dog nogenlunde forståelig, men ikke tilstrækkeligt underbygget.

**Kendelse af 16. maj 2011 i sag 17/2010**

*Klagerne var dels 2 selskaber, dels deres 2 indehavere personligt. Revisor havde været revisor for både selskaberne og indehaverne og havde ud over erklæringsarbejde udført en række assistanceopgaver. Nævnet konstaterede, at klager havde påpeget en række forhold vedrørende revisors medvirken ved bogføring, selvangivelse, momsopgørelser og årsregnskaber, som klager ikke var tilfreds med, herunder at revisor havde tilbageholdt regnskabsbilag og ikke færdiggjort arbejdet for 2008. Herefter udtalte nævnet, at en klager ikke som sket helt eller delvis kunne overlade det til nævnet at udforme de enkelte klagepunkter blot ud fra en beskrivelse af et sagsforløb. Bortset fra klagen over tilbageholdelse fandtes klageskrivelsen således uegnet til at danne grundlag for sagens behandling, og klagen blev i dette omfang afvist.*

**Kendelse af 20. juni 2011 i sag 31/2010**

*Et selskab indklagede bl.a. revisor for fejl i selskabets selvangivelse. Da selskabet ikke nærmere havde angivet, hvori de fejl bestod, som klagen angik, blev revisor på dette punkt frifundet.*

***Kendelse af 29. juni 2011 i sag 23/2010***

*Et selskab klagede over sin nu fratrådte revisor. Nævnet bemærkede, at klager ikke som sket helt eller delvis kunne overlade det til nævnet at udforme de enkelte klagepunkter blot ud fra en beskrivelse af et sagsforløb. Da klagers indlæg i vidt omfang var formuleret i generelle vendinger, tog nævnet klagen under behandling ud fra de klagepunkter, som revisor havde konkretiseret i sit svarskrift.*

***Kendelse af 30. november 2011 i sag 71/2010***

*Nævnet fandt det ikke godtgjort, at et forbehold i en erklæring til brug for kreditorer efter selskabslovgivningen var taget med urette. Herefter, og da der ikke var klaget over en mulig overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen ved erklæringsaffattelsen, blev revisor frifundet.*

Ved § 5 i bekendtgørelsen om Revisornævnet er det foreskrevet, at en klage skal indgives skriftligt. Efter nævnets praksis indebærer dette, at klagen skal være forsynet med original underskrift fra klageren. Klage kan således ikke indgives alene ved brug af e-mail eller telefax (jf. RÅ 2009, pkt. 6.3.1).

***Formandsbeslutning af 7. juli 2011 i sag 23/2011***

*Udtalt, at kravet om skriftlighed i § 5, stk. 1, i bekendtgørelsen om Revisornævnet efter fast praksis forstås som indeholdende et krav om original underskrift og måtte forstås på samme måde som det tilsvarende skriftlighedskrav i retsplejeloven (jf. UfR 2011.188H og UfR 2011.191H). For at nogle henvendelser fra Revisortilsynet kunne anses som indgivelse af en klage, måtte det derfor i det mindste være en betingelse, at de i sig selv opfyldte formkravene til en klage til nævnet. Da samtlige henvendelser var fremkommet ved brug af e-mail og dermed ikke var forsynet med original underskrift fra en underskriftsberettiget person, kunne de allerede af den grund ikke danne grundlag for at indlede en klagesag.*

## **6.4 Erklæringsarbejde**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.1, samt RÅ 2010, pkt. 6.4.*

Ved revisorloven af 2003 blev det lovregulerede område begrænset til revisors udførelse af erklæringsopgaver, og ved den nugældende revisorlov af 2008 blev dette område – og dermed nævnets kompetence – yderligere indskrænket til erklæringsopgaver med sikkerhed, jf. § 1, stk. 2 (samt i begrænset omfang visse andre erklæringer, jf. § 1, stk. 3).

De erklæringer, der afgives *med sikkerhed* og derfor er omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, er nærmere reguleret i erklæringsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 668 af 26. juni 2008). Kerneområdet for

erklæringer med sikkerhed er revisionspåtegninger på årsrapporter og reviewerklæringer på regnskaber. Nævnets praksis indeholder talrige eksempler på sådanne erklæringer på årsregnskaber, men ud over disse typisk forekommende tilfælde vil også andre erklæringer, der afgives med sikkerhed om andre forhold og i andre øjemed, være undergivet revisorlovningsens bestemmelser. Fra beretningsperioden kan nævnes følgende eksempel:

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 37/2009**

*Reviewerklæring (efter revisorloven af 2003) på formueopgørelse til brug for forhandlinger med skattevæsenet om en ordning for klienten vedrørende en betydelig skattegæld taget under realitetspåkendelse (indbragt for domstolene).*

Når en erklæring ikke er omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, falder den som udgangspunkt uden for revisorlovens regulering. Revisorloven finder dog anvendelse i begrænset omfang, hvis erklæringen i stedet er omfattet af § 1, stk. 3. Dette vil være tilfældet, såfremt erklæringen *"i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug"*. Medens erklæringer efter § 1, stk. 2, skal overholde god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, gælder dette ikke for erklæringer efter § 1, stk. 3, hvor målestokken alene er *"professionel kompetence og fornøden omhu"*, jf. § 16, stk. 3. Nævnet har relativt sjældent lejlighed til at tage stilling til, hvornår der foreligger en erklæring, som er afgivet *"med sikkerhed"*, og hvorledes grænsen skal drages mellem erklæringer efter stk. 2 og stk. 3.

**Beslutning af 28. februar 2011 i sag 19/2010**

*Udenrigsministeriet (Danida) havde bevilget støtte til 2 anpartsselskaber, som udførte et projekt i Vietnam. Det var en betingelse for støttens udbetaling til selskaberne, at disse havde betalt de omkostninger, som støtten angik. I den anledning havde revisor afgivet 2 erklæringer, der begge var stilet til de 2 selskaber og til Udenrigsministeriet som dokumentation for, at støttebetingelserne var opfyldt. Revisor udtalte i begge erklæringer (der var affattet på engelsk), at de "do not constitute either audit or a review", og at "we do not express any assurance". Nævnet fastslog, at begge erklæringer var afgivet efter revisionsstandarder om arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger, herunder bl.a. RS 4400. Da revisor alene afgav erklæring om de faktiske resultater vedrørende de aftalte handlinger, udtrykte erklæringerne ingen grad af sikkerhed. Herefter, og da klageren heller ikke havde den fornødne retlig interesse, blev klagen afvist.*

**Kendelse af 30. august 2010 i sag 81/2010**

*En klage fra RT angik bl.a. revisors erklæringer af henholdsvis november 2007 og november 2008 på skatteopgørelsen for 2 forskellige anpartsselskaber. Nævnet udtalte, at den ældste erklæring fra 2007 skulle bedømmes efter revisorloven af 2003. Da der hverken var foretaget revision eller review, udtrykte denne erklæring ikke nogen grad af sikkerhed om skatteopgørelsen, og det var derfor i modstrid med den dagældende erklæringsbekendtgørelse, når erklæringen desuagtet udtrykte en konklusion. Den nyeste erklæring fra 2008 var derimod undergivet revisorloven af 2008. Den havde samme ordlyd som 2007-erklæringen og var derfor ikke en erklæring med sikkerhed efter revisorlovens §*



1, stk. 2. Det faldt således uden for nævnets kompetence at tage stilling til denne erklæring, hvorfor denne del af klagen blev afvist med bemærkning, at der – som RT's klage var affattet – ikke var tilstrækkelig anledning til at tage stilling til, hvorvidt denne erklæring eventuelt i stedet var omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3.

**Kendelse af 30. november 2011 i sag 71/2010**

Erklæring til brug for kreditorer i henhold til selskabslovgivningen måtte anses for omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3.

#### 6.4.1 Erklæringsafgivelse

Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.4.1.

Nævnet har til opgave at bedømme, om revisor ved udførelsen af erklæringsopgaver har tilsidesat de pligter, som stillingen som revisor medfører, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, og § 44, stk. 1. Før der kan opstå spørgsmål om disciplinæransvar for opgaveløsningen, skal det kunne lægges til grund, at revisor har påtaget sig erklæringsopgaven. Ansvar forudsætter derfor som minimum, at revisor har haft pligt til at afgive erklæring.

I de fleste tilfælde er der ingen uenighed mellem parterne herom, og nævnet har ingen anledning til at forholde sig til spørgsmålet. Men undertiden påstår revisor frifindelse eller afvisning allerede af den grund, at han ikke har påtaget sig opgaven. I så fald påhviler det klageren ved fremlæggelse af aftalebrev el. lign. at godtgøre, at revisor har indvilliget i hvervet. Kan klageren ikke løfte bevisbyrden på dette punkt, sker der afvisning, da klagen i så fald falder uden for nævnets kompetence. I beretningsperioden har problemstillingen været fremme i følgende afgørelser:

**Kendelse af 30. august 2011 i sag 55/2010**

Efter at ægtefællerne M og H var blevet skilt, indklagede H deres fælles revisor gennem mange år. Hvis klagen skulle forstås således, at den tillige angik revisors rådgivning i forbindelse med bodelingen, bemærkede nævnet, at revisor hverken havde afgivet erklæring om bodelingen eller påtaget sig at afgive sådan erklæring. Blandt andet med henvisning hertil blev klagen på dette punkt afvist.

**Kendelse af 30. november 2011 i sag 71/2010**

Afvisning af en del af en klage, da det ikke med tilstrækkelig sikkerhed kunne lægges til grund, at revisor havde påtaget sig opgaven med at udføre erklæringsarbejde vedrørende årsrapporten for 2008.

Selv om revisor har påtaget sig erklæringsopgaven, kan revisor til enhver tid fratræde hvervet, medmindre fratræden strider mod god revisorskik, jf. revisorlovens § 18, stk. 2. Når revisor har valgt lovligt at fratræde, bortfalder pligten til at afgive erklæring. Er fratrædelsen derimod ikke i overensstemmelse med god revisorskik og derfor ulovlig, kan fratrædelsen være ansvarspådragende for revisor, jf. nedenfor om adfærdsmangler i pkt. 6.4.6.

Kan det lægges til grund, at revisor har påtaget sig opgaven og ikke er fratrådt, således at der har påhvilet revisor pligt til at afgive erklæring, kan nævnet principielt tage stilling til, om *udførelsen* af erklæringsopgaven har været *mangelfuld*. Udgangspunktet for nævnets bedømmelse af udførelsesforløbet er fortsat følgende udtalelse i forarbejderne til revisorloven af 2003 (Betænkning 1411/2002 Revisorlovgivning – Uafhængighed og Liberalisering, s. 66), der anses for retningsgivende også for afgrænsningen af erklæringsområdet efter revisorloven af 2008:

*“Når der her og i det følgende tales om ”erklæringer” som synonymt med revisors kerneområde og med det område, der dækkes af den foreslåede lov, skal dette opfattes bredest muligt. Som anført ..., omfatter begrebet revision såvel ”procesdelen”, forstået som det arbejde, der leder frem til revisionens ydre udtryk: påtegningen på regnskabet, som selve erklæringsdelen. Ved udtrykket ”erklæringsafgivelse” forstår Revisorkommissionen tilsvarende hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring. ...”*

I nævnets praksis skelnes mellem

- Kompetencemangler (pkt. 6.4.3)
- Kvalitetsmangler (pkt. 6.4.4 og 6.4.5) samt
- Adfærdsmangler (pkt. 6.4.6)

For *adfærdsmangler* – for eksempel smøleri – gælder, at disse tages under påkendelse, når blot revisor har påtaget sig opgaven. Her gælder intet krav om, at opgaven også skal være færdiggjort. Nævnets praksis i denne tilfældegruppe skyldes navnlig, at den ultimative langsommelighed – at opgaven aldrig fuldføres – ellers ville være ansvarsfri.

For *kompetencemangler* og *kvalitetsmangler* gælder derimod, at revisor ikke alene skal have påtaget sig opgaven, men opgaven skal også være afsluttet med *erklæringsafgivelse*, før der kan opstå spørgsmål om ansvar.

Det anførte illustreres af følgende afgørelser fra beretningsperioden:

***Kendelse af 16. maj 2011 i sag 56/2010***

*Klienten havde indklaget sine 2 tidligere revisorer for en række forskellige forhold. Den ene revisor, A, havde afgivet erklæringer på klagers årsregnskaber for 2007 og 2008. Da han forlod revisionsvirksomheden, overtog den anden revisor, B, hvervet, men nåede ikke at afgive erklæring på årsregnskabet for 2009, før samarbejdet ophørte. Nævnet bemærkede, at B var tiltrådt som klagers revisor og forventedes at skulle afgive erklæring for 2009. Efter fast praksis var nævnet derfor kompetent til at behandle klager over revisor B, for så vidt angik tiden efter hans tiltræden som revisor for klager, og for så vidt klagen vedrørte*

adfærdsmangler. I den udstrækning, hvori der var tale om klage over mangler ved arbejdets indhold og form, var det derimod en forudsætning for nævnets behandling heraf, at erklæringsprocessen var afsluttet med en erklæring.

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 23/2010**

I slutningen af 2008 var revisor tiltrådt som revisor for et selskab. I sommeren 2009 afgav han erklæring i form af revisionspåtegning på selskabets årsrapport for 2008. Herefter udarbejdede han en bogføringsbalance vedrørende 1. halvår 2009 uden erklæring og fremsendte også en momsopgørelse til selskabet, men foretog ikke indberetning til Skat. I begyndelsen af 2010 besluttede han at fratræde og afgav således ikke erklæring om 2009. Nævnet tog klagen under påkendelse for så vidt angik den del af klagen, der kunne henføres til revisors bistand for 2008. Derimod afvistes den del af klagen, der angik 2009, da han ikke havde afgivet erklæring for dette års vedkommende.

Det har i mange år været fast nævnspraksis, at et udkast ikke kan pådrage ansvar.

**Kendelse af 21. februar 2011 i sag 47/2008**

En institution havde indklaget revisor for kvalitetsmangler ved institutionens regnskab. Uanset at regnskabet var forsynet med en underskrevet revisionspåtegning, lagde nævnet – efter særskilt at have forhørt sig hos parterne herom – til grund, at der var enighed mellem parterne om, at regnskabet ikke var endeligt, men kun et udkast. Da et udkast efter fast nævnspraksis ikke kunne pådrage revisor ansvar for eventuelle indholdsmæssige mangler, blev revisor herefter frifundet.

**Kendelse af 28. februar 2011 i sag 3/2009-S**

I forhold til et tidligere udkast var en post blevet ændret i det endelige regnskab. Nævnet udtalte, at den omstændighed, at opgørelsen af nogle forudbetalinger i det første udkast til årsregnskab for 2007 ikke var udtryk for de reelle tal, ikke kunne pådrage revisor disciplinæransvar, allerede fordi en erklæringsopgave ikke kan anses for afsluttet, førend erklæringen er afgivet af revisor.

I de tilfælde, hvor klagen angår kompetence- eller kvalitetsmangler, er det som nævnt et krav, at erklæringsopgaven er afsluttet. Dermed opstår spørgsmålet om, *hvornår en erklæring er afgivet*, således at erklæringsarbejdet er færdiggjort, og der ikke længere blot foreligger et udkast.

Om erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2, er det foreskrevet i erklæringsbekendtgørelsen, at en revisionspåtegning skal underskrives, og revisors navn skal være anført (§ 5, stk. 9). Det samme gælder en erklæring om review/gennemgang (§ 9, stk. 5). Disse krav var ligeledes gældende ifølge den tidligere erklæringsbekendtgørelse i tilknytning til revisorloven af 2003 (§ 5, stk. 7, og § 10, stk. 4).

Spørgsmålet er dermed, om disse *formkrav* om underskrift m.v. er en *gyldighedsbetingelse* for, at en erklæring er *afgivet* (foreligger). Nævnet har i beretningsperioden taget stilling til dette spørgsmål og

fastslået, at underskriftskravet *ikke* er en gyldighedsbetingelse, men nævnets afgørelse er i det ene tilfælde på dette punkt blevet indbragt for domstolene.

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 37/2009**

*SØK indklagede en revisor for at have afgivet urigtig reviewerklæring på T's formueopgørelse pr. 30. juni 2005, idet aktiver for ca. 8,3 mio. kr. var udeholdt af opgørelsen. Revisor bestred at have afgivet erklæring og henviste til, at han – ubestridt - ikke havde underskrevet erklæringen på formueopgørelsen. Nævnet udtalte, at en erklæring i almindelighed ikke kunne anses for afgivet, førend den var underskrevet af revisor. I det foreliggende tilfælde lagde nævnet til grund, at revisor havde opstillet formueopgørelsen med erklæring på sit forretningsbrevpapir uden at angive, at der var tale om et udkast, og sendt den til T's advokat med viden om, at advokaten videresendte opgørelsen med erklæring til skattevæsenet til brug for drøftelser om at opnå en ordning med skattevæsenet om T's betydelige skatterestance. Under disse omstændigheder fandt nævnet, at revisor måtte have indset, at T, T's advokat og skattevæsenet opfattede erklæringen som afgivet. Der fandtes derfor at foreligge en erklæring, der var omfattet af revisorloven, og revisor pålagdes en bøde. Afgørelsen er af revisor indbragt for domstolene, hvis afgørelse ikke forelå ved beretningsperiodens udløb.*

**Kendelse af 30. november 2011 i sag 71/2010**

*Revisor bistod et selskab under tvangsopløsning med en rekonstruktion og skulle i den anledning udfærdige erklæring til brug for kreditorer i henhold til selskabslovgivningen. Den 19. august 2010 sendte revisor erklæringen til selskabets advokat med et følgebrev, hvori revisor anførte: "Hermed erklæring i udkast". Herefter sendte revisor den 27. august 2010 erklæringerne til advokaten. Erklæringerne fremstod udaterede og var ikke underskrevne, men revisors navn var anført med maskinskrift. Nævnet tog klagen over kvalitetsmangler under realitetspåkendelse og har således forudsat, at erklæringerne var afgivne.*

Som den afgivne erklæring må i almindelighed anses den version, som revisor har *kommunikeret til omverdenen* – til hvervgiveren (klienten) eller til en anden modtager efter opdragsgiverens anvisninger (f. eks. klientens bankforbindelse).

**Kendelse af 30. august 2011 i sag 87/2010**

*Revisor havde ubestridt revideret årsrapporten for 2007 for en andelsboligforening og den 19. februar 2008 forsynet denne med sin revisionspåtegning. Da RT mere end 1 år senere (og efter kvalitetskontrol) i juli 2009 meddelte revisor, at man på grundlag af denne erklæring agtede at indklage ham for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, svarede revisor: "Den afgivne erklæring er ikke den rigtige, idet der er udarbejdet regnskab og protokol med en anden erklæring. Der er simpelthen sket en fejl, idet det forkerte regnskab og protokol er fremsendt til andelsboligforeningen". Revisor fremlagde samtidig erklæringen i den version, som han påberåbte sig. RT indklagede revisor for nævnet på*

*grundlag af den faktisk afsendte erklæring og fremlagde begge versioner. Revisor svarede ikke på nævnets høring. Nævnet lagde RT's sagsfremstilling til grund og fandt, at revisor ikke ved affattelsen af den afgivne erklæring havde overholdt erklæringsbekendtgørelsen, hvorfor revisor blev pålagt en bøde.*

#### **6.4.2 Ikke udelukkende til hvergiverens eget brug**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.4.3.*

Selv om der foreligger en erklæring, der både er omfattet af beskrivelsen ovenfor og er afgivet, vil erklæringen alligevel *ikke* være omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2 (eller stk. 3), hvis den "udelukkende er bestemt til hvergiverens eget brug". Heraf følger, at en klage over erklæringen i så fald heller ikke vil være omfattet af nævnets kompetence og derfor ikke kan tages under påkendelse i realiteten.

Der foreligger kun en yderst sparsom nævnspraksis, der belyser, hvornår en erklæring må anses for udelukkende at være bestemt til hvergiverens eget brug. I beretningsperioden har nævnet kun i et enkelt tilfælde haft lejlighed til at forholde sig til dette spørgsmål:

#### ***Kendelse af 28. februar 2011 i sag 13/2009-R***

*Revisorerne for et A/S, som forhandlede biler, havde gennem årene afgivet en række erklæringer, herunder på selskabets årsrapporter og månedsbalancer. I en skrivelse til importøren havde revisorerne endvidere givet denne tilsagn om, at de løbende ville sende månedsbalancerne for A/S til importøren. A/S klagede senere over revisorerne. Da revisorerne ifølge skrivelsen havde været klar over, at deres erklæringer skulle videregives til importøren, var erklæringerne ikke udelukkende bestemt til hvergiverens eget brug, jf. § 1, stk. 2, i revisorloven af 2003. Nævnet havde derfor kompetence til at påkende klagen.*

#### **6.4.3 Kompetencemangler**

Visse forhold udgør efter revisorloven en objektiv betingelse for, at revisor har kompetence til at udføre den pågældende erklæringsopgave.

Der kan være tale om omstændigheder, som kræves for, at revisor (revisionsvirksomhed) *generelt* må udføre erklæringsarbejde efter revisorloven. Det gælder kravet om godkendelse efter § 3 (§ 13), kravet i § 16, stk. 2, hvorefter erklæringsopgaver kun må udføres i en revisionsvirksomhed, samt kravene i Reviregbekendtgørelsen til registrering i Revireg.

I andre tilfælde kan der være tale om omstændigheder, som *konkret* fratager revisor dennes adgang til at udføre erklæringsarbejde i det pågældende tilfælde. Hertil må henregnes kravene i §§ 24 – 26 om uafhængighed.

Er disse betingelser ikke opfyldt, er *retsvirkningen* et *forbud*, der udelukker revisor (eller revisionsvirksomheden) fra overhovedet at befatte sig med erklæringsopgaven. Hvis der alligevel er afgivet erklæring, foreligger, hvad der her betegnes som en *kompetencemangel*.

Ikke alle kompetencemangler kan håndhæves af nævnet. Består kompetencemangelen i, at revisor har afgivet erklæring uden at have erhvervet godkendelse eller efter godkendelsens ophør (deponering), falder håndhævelsen uden for nævnets jurisdiktionskompetence, jf. pkt. 6.1.1 ovenfor. I en sådan situation, hvor nævnet således ikke har nogen sanktionsmuligheder, vil en klage bevirke *afvisning*.

I andre tilfælde vil en klage imidlertid kunne påkendes af nævnet i realiteten. Den følgende fremstilling har de kompetencemangler for øje, som ikke bevirker afvisning, men i stedet kan føre til *ansvar*. Det gælder inhabilitet og mangler ved registreringen i Revireg. Sidstnævnte mangler blev tidligere henregnet til de mangler, der bevirkede afvisning, men denne opfattelse er forladt af nævnet, jf. pkt. 6.4.2 i RÅ 2010.

En kompetencemangel vil foreligge, selv om der ikke i øvrigt – indholdsmæssigt og kvalitativt – er noget at udsætte på erklæringen. Eksempelvis kan en erklæring, hvor revisor er inhabil, være fuldstændig korrekt og uangribelig i alle andre henseender og ville have haft nøjagtig samme indhold og udformning, dersom den i stedet var afgivet af en revisor, hvis uafhængighed ikke kunne betvivles.

Sanktionsniveauet afspejler, at kompetencemangler angår tilsidesættelse af fundamentale krav til revisors virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant. Kompetencemangler fører derfor sædvanligvis til betydelige bøder – også selv om der ikke i øvrigt "kan sættes en finger" på kvaliteten af det udførte erklæringsarbejde. Efter nævnets praksis er udgangspunktet for sanktionsfastsættelsen en bøde på 100.000 kr. Dog er udgangspunktet en bøde på 150.000 kr. ved krydsrevision samt – ifølge nævnets nyeste praksis - ved børsnoterede selskaber.

Ikke sjældent påberåber klageren sig, at det udførte erklæringsarbejde ikke blot lider af en kompetencemangel, men også af en eller flere kvalitetsmangler. Når der foreligger en kompetencemangel, har der været nogen usikkerhed i nævnets praksis med hensyn til spørgsmålet, om det skulle tillægges udmålingsmæssig betydning for bødefastsættelsen, hvis der tillige forelå kvalitetsmangler. På denne baggrund har nævnet i beretningsperioden taget dette spørgsmål op til principiel overvejelse og har fastslået, at strafansvaret for kompetencemangler *absorberer* eventuelle andre fejl (kvalitetsmangler), som revisor måtte have begået under den – ulovlige – udførelse af opgaven. Når erklæringsarbejdet er ulovligt, kan det ikke gradbøjes i godt eller dårligt arbejde. Sanktionen skærpes således ikke selv i tilfælde af åbenlyse andre mangler ved opgaveløsningen.

#### ***Kendelse af 29. juni 2011 i sag 35/2010***

*I en RT-sag fandt nævnet revisor skyldig i inhabilitet ved afgivelsen af en erklæring på årsrapporten for et selskab. Da revisor således slet ikke lovligt havde kunnet befatte sig med den pågældende revisionsopgave, måtte ansvaret herfor absorbere eventuelle andre*

*fejl, og nævnet havde derfor ikke anledning til tillige at tage stilling til, hvorvidt der i øvrigt var kvalitetsmangler ved hans arbejde som anført af RT i de yderligere klagepunkter. Revisor pålagdes den sædvanlige bøde på 100.000 kr.*

I enkelte senere afgørelser er denne linie endnu ikke helt slået igennem, men bøden for kompetencemangelen har dog været det afgørende ved sanktionsfastsættelsen (kendelse af 13. september 2011 i sag 78/2010 og kendelse af 20. december 2011 i sag 90/2010).

Netop det forhold, at de her omtalte kompetencemangler nu antages at absorbere *ansvaret* for eventuelle andre fejl, hvorimod ansvaret for kvalitetsmangler kan kumuleres (straffes i sammenstød), har ført til, at det er fundet hensigtsmæssigt i denne årsberetning terminologisk at udskille kompetencemanglerne til særskilt behandling (i modsætning til RÅ 2010, pkt. 6.4.4).

I det følgende omtales de enkelte kompetencemangler nærmere (for så vidt de kan bevirke ansvar og ikke fører til afvisning).

#### **6.4.3.1 Mangler ved registreringen i Revireg**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.4.2.*

Kun en godkendt revisor må udføre erklæringsarbejde efter revisorlovens § 1, stk. 2, og det må kun ske i en godkendt revisionsvirksomhed (§ 16, stk. 1 og 2). Revisorloven rummer således et dobbelt krav. Revisor og revisionsvirksomheden skal hver især være registreret i Revireg (§ 1 i bekendtgørelsen om Revireg). Hertil knytter sig kravet om, at såvel revisors navn som navnet på den revisionsvirksomhed, hvorigennem erklæringen afgives, skal anføres i erklæringen (erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 9, § 9, stk. 5, og § 14, stk. 6).

Bestemmelsen om, at erklæringsarbejde efter revisorlovens § 1, stk. 2, alene må udføres i en revisionsvirksomhed, har sammenhæng med, at kun revisionsvirksomheder er undergivet pligt til at have et kvalitetsstyringssystem, jf. revisorlovens § 28, stk. 1. Den kvalitetskontrol, som Revisortilsynet udøver, styres via registreringen i Revireg, der således har central betydning i revisorlovens system.

Kravet om, at revisor skal være tilknyttet en revisionsvirksomhed i Revireg, gælder *ikke* for revisors erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 3 (der kun i begrænset omfang er reguleret af revisorloven). Se hertil:

#### ***Kendelse af 30. november 2011 i sag 71/2010***

*Erklæring til brug for kreditorer efter selskabslovgivningen fra en revisor, der aldrig havde været tilknyttet en revisionsvirksomhed i Revireg, fandtes omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3.*

*Registreringen i Revireg påvirker ikke revisors mulighed for at være ansvarssubjekt for et eventuelt disciplinæransvar. Revisor kan være ansvarssubjekt, når revisor opnår status som godkendt revisor. Dette sker, når Erhvervsstyrelsens godkendelse efter revisorlovens § 3 foreligger og uafhængigt af registreringsforholdene i Revireg. I modsætning hertil opnår et revisorfirma først status som godkendt revisionsvirksomhed, når det er registreret i Revireg, jf. § 5, stk. 9, i bekendtgørelsen om Revireg. Registreringen i Revireg er derfor afgørende for, at der foreligger en revisionsvirksomhed, som kan være ansvarssubjekt (jf. ovenfor under pkt. 6.2.2).*

Denne forskel får til konsekvens, at der principielt kan tænkes at opstå spørgsmål om strafansvar for en godkendt revisor, hvis denne har erklæret sig uden at være behørigt registreret i Revireg. Hvornår der vil være et sådant ansvar, omtales nærmere i det følgende. Derimod kan et revisorfirma principielt *ikke* på tilsvarende måde tænkes straffet for erklæringsafgivelse gennem firmaet, *før* det er registreret i Revireg. Så længe revisorfirmaet ikke er blevet registreret i Revireg, har det jo ikke status som godkendt revisionsvirksomhed. Ansvar er derfor udelukket allerede, fordi der ikke foreligger en enhed, der kan være ansvarssubjekt for strafansvaret.

De ansvarsproblemer, der kan opstå ved erklæringsafgivelse uden behørig registrering i Revireg, er således i første række, om end ikke udelukkende, knyttet til individualansvaret.

Nævnets behandling af ansvarsspørgsmålene er baseret på revisorlovens § 16, stk. 2, hvorefter revisor kun må udføre erklæringsarbejde efter § 1, stk. 2, gennem en revisionsvirksomhed. Bestemmelsen påbyder dermed revisor at udføre erklæringsarbejde gennem en enhed, der er registreret i Revireg – ellers foreligger der definitorisk ikke en revisionsvirksomhed. Overtrædes denne bestemmelse, således at revisor afgiver erklæring uden om en revisionsvirksomhed, er der ingen revisionsvirksomhed, som muligt kunne gøres ansvarlig for overtrædelsen. Det er derfor indlysende, at pligten til at udføre erklæringsarbejde gennem en revisionsvirksomhed – og dermed gennem en i Revireg registreret enhed – må påhvile revisor personligt. Ellers ville en overtrædelse jo være ansvarsfri.

Når erklæringsarbejdet derimod er udført gennem en revisionsvirksomhed – og dermed gennem en i Revireg registreret enhed – kan en overtrædelse af registreringskravene højst bestå i, at revisor ikke på erklæringstidspunktet har været behørigt registreret i Revireg som tilknyttet den revisionsvirksomhed, hvorigennem erklæringen er afgivet.

Ved behandlingen af de ansvarsproblemer, der er knyttet til registreringsforholdene i Revireg, sondres der derfor i nævnets praksis mellem den situation, hvor revisor har afgivet erklæring *uden om* en revisionsvirksomhed, og den situation, hvor erklæringsafgivelsen er sket *gennem* en revisionsvirksomhed.

Når en revisor har afgivet en erklæring, der er omfattet af § 1, stk. 2, men uden at være tilknyttet en revisionsvirksomhed, foreligger en overtrædelse af § 16, stk. 2, hvorefter erklæringsafgivelse kun må finde sted gennem en revisionsvirksomhed, selv om revisor er godkendt. I disse "*freelance-tilfælde*", hvor



den godkendte revisor opererer på egen hånd uden om en revisionsvirksomhed (i Revireg – ellers er der ikke tale om en revisionsvirksomhed), har nævnet fastslået, at ansvaret (for ikke at være behørigt registreret i Revireg som tilknyttet en revisionsvirksomhed) påhviler den revisor, som har erklæret sig. Ansvarssubjektet er i denne situation revisor personligt.

**Kendelse af 22. august 2011 i sag 73/2010**

A, der var godkendt revisor, og B, der ikke var godkendt, etablerede et revisorfirma og påbegyndte virksomheden den 1. april 2010. Gennem det nye revisorfirma afgav A den 3. og 19. juni 2010 revisionspåtegninger på årsrapporterne for 2 selskaber. På dette tidspunkt var revisorfirmaet endnu ikke blevet registreret i Revireg og havde derfor ikke opnået status som revisionsvirksomhed. Den 18. august 2010 skete der registrering i Revireg, men E&S slettede registreringen, fordi firmaet ikke opfyldte kravene til ejerskab af revisionsvirksomhed. Først da forholdet var bragt i orden, blev firmaet den 6. september 2010 endeligt registreret i Revireg. E&S indklagede i november 2010 A for i juni 2010 at have afgivet de 2 erklæringer, skønt revisorfirmaet endnu ikke var registreret som en revisionsvirksomhed i Revireg, og nævnet fandt A skyldig.

**Kendelse af 29. november 2011 i sag 8/2011**

Revisor var indehaver af en enkeltmandsvirksomhed, der var behørigt registreret som revisionsvirksomhed i Revireg, ligesom revisor var behørigt registreret som tilknyttet sin virksomhed. Den 7. september 2009 tvangsslettede E&S virksomheden i Revireg og i underretningen herom gjorde styrelsen revisor opmærksom på, at det var forbudt at afgive erklæring uden at være tilknyttet en revisionsvirksomhed. Revisor klagede til Erhvervsankenævnet, der den 10. maj 2010 stadfæstede afgørelsen om tvangssletning. Revisor, der siden sletningen ikke var tilknyttet nogen anden revisionsvirksomhed i Revireg, afgav den 30. november 2010 blank revisionspåtegning på årsrapporterne for 2 selskaber. I den anledning indklagede E&S ham for nævnet. Revisor henviste til, at der forelå en "stor misforståelse", og oplyste uddybende, at "jeg har skrevet erklæringerne under personligt og ikke for et firma/virksomhed". Nævnet konstaterede, at revisors firma på tidspunktet for erklæringsafgivelsen ikke længere var registreret i Revireg og følgelig ikke havde status som revisionsvirksomhed, ligesom revisor heller ikke var registreret som tilknyttet nogen anden revisionsvirksomhed. Han havde derfor overtrådt forbuddet mod at afgive erklæringer personligt uden benyttelse af en revisionsvirksomhed. Herefter, og da E&S forinden havde gjort ham bekendt med dette forbud, blev han fundet skyldig.

**Kendelse af 29. november 2011 i sag 72/2010**

Den 27. juni 2007 tvangsslettede E&S en enkeltmandsvirksomhed i Revireg. Både i afgørelsen og i den forudgående agterskrivelse gjorde E&S indehaveren opmærksom på forbudet mod som godkendt revisor at afgive erklæring uden om en revisionsvirksomhed. Indehaveren blev ikke efter tvangssletningen tilknyttet nogen anden revisionsvirksomhed i Revireg. Da han den 12. marts 2009 meddelte blank revisionspåtegning på årsrapporten for et selskab, indklagede E&S ham for nævnet. Nævnet fandt ham skyldig.

“Freelance-tilfældene” må ligestilles med den situation, hvor revisor påberåber sig en faktisk tilknytning, som ikke er dokumenteret, til en eksisterende revisionsvirksomhed. Følgende afgørelse angik formentlig denne situation:

***Kendelse af 31. august 2011 i sag 39/2010***

*I medfør af revisorlovens § 37 havde E&S foretaget en undersøgelse af en revisionsvirksomhed, som senere var erklæret konkurs den 17. november 2009. Revisor havde i en række tilfælde afgivet erklæringer gennem denne revisionsvirksomhed i tiden fra den 28. november 2008 til den 11. februar 2009. Imidlertid var han først den 6. marts 2009 blevet tilknyttet revisionsvirksomheden i Revireg. Han gjorde gældende, at han – uanset den manglende registrering – faktisk havde været tilknyttet den pågældende revisionsvirksomhed som medarbejder på erklæringstidspunkterne. Anbringendet herom synes dog efter gengivelsen i kendelsen ikke bestyrket ved nogen form for dokumentation, og nævnet forholdt sig ikke nærmere til dette punkt i præmisserne. Nævnet fandt revisor skyldig i at have tilsidesat god revisorskik ved at have afgivet erklæringer på et tidspunkt, hvor han ikke var registreret i Revireg som tilknyttet revisionsvirksomheden.*

Forskellig fra de omtalte “freelance-tilfælde” er de *tilfælde, hvor revisor har afgivet sin erklæring gennem en eksisterende revisionsvirksomhed i Revireg* (ellers foreligger der definitorisk ikke en revisionsvirksomhed) og faktisk er tilknyttet denne revisionsvirksomhed som medarbejder, men hvor denne tilknytning blot ikke fremgår af Revireg. I denne situation, hvor der således teoretisk kan tænkes flere mulige ansvarssubjekter, opstår spørgsmålet om, hvem der er ansvarlig for den manglende registrering, dvs. hvem der er rette ansvarssubjekt for overtrædelsen.

Dette spørgsmål er nærmere reguleret i bekendtgørelsen om Revireg, der indeholder følgende bestemmelse i § 4, stk. 1:

*“§ 4. Det påhviler en revisionsvirksomheds øverste ledelse at registrere oplysningerne efter § 2. Revisionsvirksomhedens øverste ledelse har ansvaret for rigtigheden af oplysningerne i registeret, jf. §§ 5 – 8.”*

Ansvarssubjektet for manglende eller fejlagtig registrering i Revireg er således den “øverste ledelse” i revisionsvirksomheden.

Efter bekendtgørelsen påhviler der ikke revisorer, der står uden for ledelsen, nogen pligter med hensyn til at sørge for korrekt registrering af revisionsvirksomhedens medarbejdere. I overensstemmelse hermed har nævnet ved en afgørelse i en tidligere beretningsperiode antaget, at der derfor ikke påhviler den ansatte revisor individualansvar for manglende eller forkert registrering i Revireg, se kendelse af 22. oktober 2010 i sag 57/2009, jf. RÅ 2010, pkt. 6.4.2.

Afgrænsningen af den persongruppe, der nærmere må henregnes til den "øverste ledelse", er ikke afklaret i nævnets praksis. Hvor revisionsvirksomheden er en enkeltmandsvirksomhed, må indehaveren dog utvivlsomt være omfattet.

Bestemmelsen i § 4, stk. 1, rejser endvidere spørgsmålet, om den indebærer, at registreringsfejl kun kan pådrage ledelsen ansvar, således at fejl alene kan føre til individualansvar, eller om ledelsen gennem sine fejl også derved kan pådrage revisionsvirksomheden ansvar, således at der bliver tale om virksomhedsansvar. Herom foreligger kun en enkelt afgørelse, den omtalte kendelse af 22. oktober 2010 i sag 57/2009, der nærmere er gengivet i RÅ 2010, pkt. 6.4.2. Denne sag angik en klage fra Revisortilsynet efter kvalitetskontrol. Tilsynet indklagede dels den ansatte revisor – der som ovenfor anført blev frifundet – dels revisionsvirksomheden som sådan. Revisionsvirksomheden fandtes skyldig, og nævnet antog således, at revisionsvirksomheden kunne være ansvarssubjekt. Den øverste ledelse var ikke samtidigt personligt medindklaget.

Det sidste spørgsmål, der her skal omtales, er *sanktionsfastsættelsen*. Som ovenfor anført er nøglen til Revisortilsynets kvalitetskontrol registreringen af revisionsvirksomheder i Revireg. I "freelance-tilfældene", hvor der sker erklæringsafgivelse uden om en revisionsvirksomhed, afspejler bødeudmålingen, at den pågældende revisor dermed reelt sætter sig uden for kvalitetskontrollen og kravet om at have et kvalitetsstyringssystem, uanset om dette har været tilsigtet eller ej. Bødepositionen er derfor den samme som bøden til en revisionsvirksomhed for erklæringsafgivelse, uden at kvalitetsstyringssystemet er anskaffet eller i orden (jf. nedenfor under pkt. 6.5.2). Udgangspunktet for sanktionsfastsættelsen er således en bøde på 100.000 kr.

#### ***Kendelse af 22. august 2011 i sag 73/2010***

*Revisor blev fundet skyldig i at have afgivet 2 erklæringer gennem sit revisorfirma, skønt dette endnu ikke var blevet registreret i Revireg som en godkendt revisionsvirksomhed. Om sanktionsfastsættelsen udtalte nævnet herefter:*

*"Efter revisorlovens §§ 28 og 29 må en revisionsvirksomhed kun udføre erklæringsopgaver under anvendelse af et kvalitetsstyringssystem og har pligt til at undergive sig kvalitetskontrol. Denne forpligtelse er central for den godkendte revisors virke som offentlighedens tillidsrepræsentant efter § 16, stk. 1. Sanktionen til en revisionsvirksomhed, der har forsømt sin pligt til at anvende et kvalitetsstyringssystem til erklæringsarbejde, er efter nævnets faste praksis som udgangspunkt en bøde på 100.000 kr. Dette bødeniveau er fastlagt navnlig under hensyn til de betydelige omkostninger, der er forbundet med anskaffelse og vedligeholdelse af et sådant system, og er således præventivt begrundet i, at der ikke skal være mulighed for at opnå en besparelse. Dette bødeniveau anvendes også over for en revisionsvirksomhed, der er en enkeltmandsvirksomhed, og hvor*

indehaveren derfor hæfter personligt for bøden, selv om denne er pålagt virksomheden.

Når en virksomhed, der ikke er registreret som revisionsvirksomhed i Revireg, udfører erklæringsopgaver, unddrager den sig samtidig pligten til at anvende et kvalitetsstyringssystem og til at undergive sig kvalitetskontrol. Den økonomiske fordel herved tilfalder indehaveren. Nævnet finder, at bøden i et sådant tilfælde ikke kan være mindre end bøden, når pligtforsømmelsen vedrører en i Revireg behørigt registreret revisionsvirksomhed.

Som følge heraf fastsættes den bøde, som indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, har forskyldt, til 100.000 kr.”

#### **Kendelse af 29. november 2011 i sag 8/2011**

Revisor var fortsat med at afgive erklæringer, efter at E&S havde tvangsslettet hans enkeltmandsvirksomhed som revisionsvirksomhed i Revireg. Om bødefastsættelsen udtalte nævnet:

“Revisorlovens regler om, at erklæringsopgaver kun må udføres i revisionsvirksomheder, jf. § 16, stk. 2, under anvendelse af et kvalitetsstyringssystem og med pligt til at undergive sig kvalitetskontrol, jf. §§ 28 og 29, er centrale for den godkendte revisors virke som offentlighedens tillidsrepræsentant efter § 16, stk. 1. Sanktionen til en revisionsvirksomhed, der har forsømt sin pligt til at anvende et kvalitetsstyringssystem til erklæringsarbejde, er efter nævnets faste praksis som udgangspunkt en bøde på 100.000 kr. Dette bødeniveau er fastlagt navnlig under hensyn til de betydelige omkostninger, der er forbundet med anskaffelse og vedligeholdelse af et sådant system, og er således præventivt begrundet i, at der ikke skal være mulighed for at opnå en besparelse ved at unddrage sig reglerne. Dette bødeniveau anvendes også over for en revisionsvirksomhed, der er en enkeltmandsvirksomhed, og hvor indehaveren derfor hæfter personligt for bøden, selv om denne er pålagt virksomheden.

Når en godkendt revisor, der ikke er registreret i Revireg som tilknyttet en revisionsvirksomhed, udfører erklæringsopgaver, unddrager den pågældende sig samtidig forpligtelsen til at være underlagt en revisionsvirksomheds pligt til at anvende et kvalitetsstyringssystem og til at undergive sig kvalitetskontrol. Den økonomiske fordel herved tilfalder den ikke behørigt registrerede godkendte revisor, indklagede. Nævnet finder, at bøden i et

*sådan tilfælde ikke kan være mindre end bøden, når pligtforsømmelsen vedrører en i Revireg behørigt registreret revisionsvirksomhed.*

*Som følge heraf fastsættes den bøde, som indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, har forskyldt, til 100.000 kr.”*

**Kendelse af 29. november 2011 i sag 72/2010**

*Tilsvarende afgørelse med en bøde på 100.000 kr. med i det væsentlige tilsvarende præmisser som anført ovenfor.*

I følgende afgørelse blev der ikke pålagt en tillægsbøde, jf. princippet i straffelovens § 89:

**Kendelse af 31. august 2011 i sag 39/2010**

*I en række tilfælde havde revisor afgivet erklæringer forud for, at han var blevet registreret i Revireg som tilknyttet den revisionsvirksomhed, han havde anført i erklæringerne. Forholdene var begået forud for en tidligere fældende kendelse fra nævnet, hvor revisor var blevet pålagt en bøde på 250.000 kr. Uanset, at de aktuelle overtrædelser var særdeles grove, var der ikke nu grundlag for at idømme ham en tillægsbøde, jf. princippet i straffelovens § 89.*

Alle de afgørelser, der hidtil har ført til individualansvar, angår således "freelance-tilfældene", hvor der til erklæringsafgivelsen ikke er anvendt en revisionsvirksomhed.

I den anden tilfældegruppe, hvor der er anvendt en revisionsvirksomhed, foreligger ingen afgørelser med individualansvar, men der er som nævnt en enkelt gang statueret virksomhedsansvar. Bøden til revisionsvirksomheden blev fastsat til 25.000 kr. (kendelse af 22. oktober 2010 i sag 57/2009, jf. RÅ 2010, pkt. 6.4.2).

#### **6.4.3.2 Inhabilitet**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.5.1, samt RÅ 2010, pkt. 6.6.4.*

Efter nævnets praksis er udgangspunktet for sanktionsfastsættelsen fortsat en bøde på 100.000 kr., dog på 150.000 kr., når erklæringen angår et børsnoteret selskab. Dette sanktionsniveau afspejler, at inhabilitet er et brud på selve revisorstandens "adelsmærke" som offentlighedens tillidsrepræsentant, uafhængigheden.

I beretningsperioden har nævnet behandlet følgende sager vedrørende inhabilitet:

Domfældelse:

**Kendelse af 7. februar 2011 i sag 22/2009-S**

Gennem 3 år havde en revisor gennem revisionsvirksomheden B afgivet blanke påtegninger på årsrapporten for en anden revisionsvirksomhed A. Begge revisionsvirksomheder var beliggende på samme adresse. Inden for de samme regnskabsår havde A, til dels gennem sin hovedanpartshaver og direktør, udført revisions- og assistanceopgaver for B og herfor faktureret B for et beløb på ca. 278.000 kr. Dette beløb var uvæsentlig for B, hvis omsætning var ca. 25 mio. kr. årligt, men ikke for A. Samarbejdet mellem de 2 revisionsvirksomheder kunne ikke karakteriseres som foregået på almindelige forretningsmæssige betingelser, allerede fordi der var tale om udveksling af ydelser inden for samme branche. Herefter fandt nævnet, at der forelå omstændigheder, der var egnede til at vække tvivl om revisors uafhængighed, jf. § 11, stk. 1, jf. stk. 2, nr. 5, i revisorloven af 2003. For dette og et forhold vedrørende ulovligt anpartshaverlån blev revisor pålagt en bøde på 125.000 kr. (afgørelsen afspejler tidligere praksis forud for kendelsen af 29. juni 2011 i sag 35/2010).

#### **Kendelse af 29. april 2011 i sag 56/2009**

Revisor var indehaver af en mindre enkeltmandsvirksomhed, der beskæftigede 7 personer foruden ham selv. Blandt hans klienter var 2 anpartsselskaber med udenlandske ejere. Revisor havde gennem et par år revideret disse selskabers årsrapporter, som han bl.a. havde påtegnet i 2009. På dette tidspunkt var hans sekretær formelt direktør for de 2 klientselskaber. Henset til, at revisionsvirksomheden var en mindre enkeltmandsvirksomhed, hvori hun indtog en underordnet rolle som sekretær, fandt nævnet efter en gennemgang af forarbejderne til revisorlovgivningens habilitetsbestemmelser, at hendes dobbeltrolle var egnet til at skabe tvivl om revisors uafhængighed, uanset at hun efter det oplyste ikke deltog i revisionen og i øvrigt udøvede sine beføjelser som direktør efter instruktion fra klientselskabernes udenlandske ejere. Revisor burde derfor have afstået fra opgaven. Med henvisning til, at inhabilitet er et alvorligt brud på et grundlæggende og fundamentalt krav til en godkendt revisor, og at revisorloven af 2008 netop havde til formål at styrke og understrege revisors uafhængighed, blev bøden til revisor fastsat til 100.000 kr.

#### **Kendelse af 1. juni 2011 i sag 83/2008**

FSR havde indklaget en revisor for inhabilitet ved påtegningen af en banks årsrapporter for 2003 og 2004. Sagen blev behandlet i nævnet med 9 medlemmer og med parternes fremmøde. Nævnet lagde til grund, at revisor i 1989 var gået sammen med 4 andre personer, heriblandt bankens direktør, om et investeringsprojekt vedrørende udvikling af erhvervsbyggeri, og at de 5 personer til dette formål havde erhvervet en grund i lige sameje for et samlet beløb på ca. 5 mio. kr. Efter nogle år, hvor der var afholdt udviklingsomkostninger på knap 1 mio. kr., måtte investorerne imidlertid konstatere, at projektet på grund af konjunkturudviklingen ikke hidtil havde kunnet realiseres. I 1992 tiltrådte revisor som revisor for banken. Efter at det i 1993 havde vist sig umuligt at gennemføre et tilbagesalg af grunden, opretholdt de 5 deltagere i de følgende ca. 10 år fælles ejerskab til grunden, der foreløbig ikke blev udstykket. I denne periode antog de fælles advokat til at varetage deres interesser i forbindelse med et forslag til lokalplan for

området, men tog i øvrigt ikke som gruppe nogen initiativer med henblik på salg, bebyggelse el. lign, og samejet bestod fortsat – herunder med revisor og bankens direktør som samejere – da revisor i 2004 og 2005 påtegnede de årsrapporter for banken, som klagen angik. Nævnet fandt, at der forelå et samvirke med en snæver deltagerkreds på nogle få personer og med det formål at drive ejendomsspekulation. Selv om dette samvirke over de seneste ca. 10 år havde ændret karakter fra de oprindelige aktive udviklingsbestræbelser til en på påtegningstidspunkterne overvejende ren passiv investering, var denne forandring konjunkturbestemt og påtvunget investorgruppen udefra. Samvirket angik et aktiv af ikke uvæsentlig økonomisk værdi. Der bestod derfor fortsat et i hvert fald latent interessefællesskab, hvis betydning kunne vise sig, når konjunkturerne igen gjorde det muligt. Revisors partner i investorgruppen var samtidig administrerende direktør for banken. Som bankens revisor havde indklagede til opgave som offentlighedens tillidsrepræsentant at forholde sig kritisk til regnskaberne for et børsnoteret selskab, der drev virksomhed som pengeinstitut, og han skulle i realiteten efterprøve forsvarligheden af sin partners dispositioner som direktør. På denne baggrund fandt nævnet, at revisorens og direktørens samtidige deltagelse i investorgruppen udgjorde en omstændighed, der var egnet til hos en velinformeret trediemand at vække tvivl om indklagedes uafhængighed som revisor for banken, da han i 2004 og 2005 påtegnede bankens årsrapporter. Han fandtes derfor ved disse påtegninger at have overtrådt § 11, stk. 1, i Revisorloven af 2003. Nævnet udtalte, at der i sager om krænkelser af uafhængigheden som offentlighedens tillidsrepræsentant sædvanligvis udmåles en betydelig bøde. Når imidlertid hensås til, at forholdet havde fundet sted for nu 6-7 år siden, og den meget lange sagsbehandlingstid, der ikke skyldtes revisors forhold (sagen var rejst i 2008), blev bøden fastsat til 50.000 kr. (dissens af 1 medlem for frifindelse).

#### **Kendelse af 29. juni 2011 i sag 35/2010**

Den 5. januar 2009 fik revisor A genudleveret sin beskikkelse, og samme dag blev revisionsvirksomheden B anmeldt til Revireg med A som eneste tilknyttede revisor. Revisionsvirksomheden B var ejet af C, der ikke selv var godkendt revisor. Nævnet lagde videre til grund, at A ikke var ansat i B, men udførte erklæringsarbejde gennem denne revisionsvirksomhed, som han ifølge sin forklaring benyttede "som platform", ligesom det erklæringsarbejde, han udførte, blev faktureret til klienterne gennem B. Den 28. september 2009 underskrev A revisionspåtegningen på årsrapporten for B og afgav dermed erklæring om, at han havde revideret årsrapporten. I det foreliggende tilfælde, hvor A havde benyttet B til derigennem at udøve sin fulde virksomhed som revisor efter revisorlovens § 1, stk. 2, jf. § 16, stk. 2, fandt nævnet, at A havde haft en sådan kommerciel interesse i B, at han ikke samtidig havde kunnet forestå revisionen af B uden at overtræde reglerne om uafhængighed. A fandtes derfor skyldig i inhabilitet. Om sanktionsfastsættelsen bemærkede nævnet, at inhabilitet var et alvorligt brud på et grundlæggende og fundamentalt krav til en godkendt revisor. Herefter, og da revisorloven af 2008 havde til formål at styrke og understrege revisors uafhængighed, blev A pålagt en

bøde på 100.000 kr. Der fandtes ikke grundlag for frakendelse. Parterne var mødt ved sagens behandling i nævnet.

**Kendelse af 31. august 2011 i sag 39/2010**

Revisor var direktør for et ApS, der stiftede et datterselskab. I forbindelse med denne stiftelse afgav revisor vurderingsberetning. Han fandtes herved at have overtrådt revisorlovens § 24 og uafhængighedsbekendtgørelsen. Da revisor efter afgivelsen af vurderingsberetningen var straffet med en bøde på 250.000 kr., blev der efter princippet i straffelovens § 89 ikke nu fastsat en tillægsbøde.

**Kendelse af 20. december 2011 i sag 90/2010**

Skat indklagede en revisor for 3 forhold:

- 1) Revisor havde påtegnet årsrapporten for M-A/S for 2009. Revisor havde et selskab, hvis datterselskab havde modtaget et lån på 4 mio. kr., rentefrit i 3 måneder, fra M-A/S i 2009. Formålet med lånet var investering i et golf-projekt i Tyrkiet sammen med M-A/S og dette selskabs hovedaktionær. Dette låneforhold og den forretningsmæssige forbindelse mellem revisors selskab og M-A/S indebar, at revisor havde en væsentlig, indirekte, økonomisk interesse i M-A/S. Revisor havde derfor været inhabil og kunne ikke påtegne årsrapporten som sket (sagens klagepunkt 1).
- 2) I det samme regnskabsår – 2009 – havde revisor og dennes hustru i 2009 købt en fast ejendom i Tyrkiet af M-A/S for 850.000 kr. Efter karakteren og omfanget af denne disposition indebar den en sådan forretningsmæssig forbindelse mellem parterne, at revisor – uanset om handlen var sket på markedsvilkår – ligeledes af denne grund var inhabil, da han påtegnede årsrapporten for M-A/S for 2009 (sagens klagepunkt 4).
- 3) Revisor havde også i 2006 været revisor for M-A/S og havde påtegnet selskabets årsrapport for dette år. Revisors hustru og hovedaktionæren i M-A/S havde i 2006 af M-A/S købt en ejendom i Tyrkiet i lige sameje. Nævnet fandt, at revisors ægtefælle derved havde en sådan – mere en ubetydelig – økonomisk interesse i M-A/S, at revisor havde været udelukket fra som sket at påtegne årsrapporten (sagens klagepunkt 3).

For disse overtrædelser af god revisorskik samt for at have undladt i revisionspåtegningen på årsrapporten for M-A/S for 2007 at give supplerende oplysning om et aktionærlån på 3,5 mio. kr., blev revisor pålagt en bøde på 200.000 kr.

Frifindelse:

**Kendelse af 30. august 2011 i sag 55/2010**

Revisor havde gennem ca. 20 år været revisor for ægtefællerne M og H, der i fællesskab drev en personlig virksomhed. I 2008 blev ægteparret skilt, og der blev indledt drøftelser om bodelingen mellem parternes advokater. I 2010 afgav revisor blank revisorpåtegning på årsrapporten for 2009 for parternes personlige virksomhed, ligesom han afgav erklæring på deres indkomst- og formueopgørelse. H indklagede revisor for at have været inhabil, da han havde valgt side med hensyn til at repræsentere M. Nævnet frifandt revisor, da der ikke fandtes grundlag for at fastslå, at han havde været inhabil.



For børsnoterede selskaber gælder skærpede krav til revisors uafhængighed. Dette forhold afspejler sig i bøden, som nævnet har skærpet i beretningsperioden. Udgangspunktet for bødefastsættelsen er nu en bøde på 150.000 kr. Udmålingspraksis vedrørende børsnoterede selskaber som beskrevet i tidligere årsberetninger er således ikke længere gældende.

***Kendelse af 13. september 2011 i sag 78/2010***

*På foranledning af Fondsrådet, som havde påbudt et børsnoteret selskab (en fodboldklub) at foretage en række ændringer i sin årsrapport for 2008, indklagede E&S klubbens 2 revisorer, der havde meddelt blank revisionspåtegning på årsrapporten, for navnlig inhabilitet. Nævnet lagde til grund, at revisionsvirksomheden, hvorigennem de 2 revisorer havde afgivet deres erklæring, også havde foretaget bogføringen i regnskabsåret, samt at de 2 revisorer eller andre personer i revisionsvirksomheden tillige havde ydet assistance med opstilling af koncernregnskabet. På grundlag af forarbejderne fandtes der herefter at foreligge en overtrædelse af de skærpede uafhængighedskrav ved revision af børsnoterede selskaber. Under hensyn til, at revisorerne havde handlet i strid med uafhængighedsbestemmelserne ved regnskabsaflæggelsen i et børsnoteret selskab, blev bøden til hver af dem fastsat til 150.000 kr.*

#### **6.4.3.3 Krydsrevision**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.5.1, samt RÅ 2010, pkt. 6.6.4.*

Krydsende revision er undergivet et kategorisk forbud (§ 2, stk. 1, nr. 4, sidste pkt., i uafhængighedsbekendtgørelsen, og tidligere § 11, stk. 2, nr. 5, i revisorloven af 2003). Ofte – herunder i denne fremstilling – anvendes den kortere betegnelse "krydsrevision".

De nævnte regler indeholder ingen definition af, hvad der skal forstås ved krydsrevision, men i forarbejderne til revisorloven af 2003 (bemærkningerne til § 11) hedder det under omtalen af "almindelige forretningsmæssige vilkår":

*" 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 modsvar(nde) reviderer revisionsvirksomhed A's regnskaber. En sådan krydsrevision vil udtrykkeligt være omfattet af forbuddet i nr. 5."*

Krydsrevision består således begrebsmæssigt i et gensidigt, samtidigt forhold og forudsætter derfor et samvirke mellem flere revisorer.

I den forstand kan krydsrevision betegnes som en kollektiv overtrædelse, der ikke kan begås alene af en enkelt revisor, men kræver, at mindst to revisorer har handlet i forening. Ofte vil krydsrevision foreligge som et forsættigt (aftalt) eller i hvert fald groft uagtsomt forhold. På denne baggrund opfattes krydsrevision i nævnets praksis som en *kvalificeret form for inhabilitet*, og udgangspunktet for bødefastsættelsen er en bøde på 150.000 kr. Sager om krydsrevision opstår typisk for nævnet som følge af en påtale fra en offentlig myndighed, oftest Revisortilsynet eller Erhvervsstyrelsen.

Hvad der kræves, for at der foreligger – ulovlig – krydsrevision er i flere henseender endnu uafklaret, og der foreligger kun en ret sparsom praksis om krydsrevision. Tvivlen angår både gensidighedselementet og samtidighedselementet.

For så vidt angår *gensidighedselementet*, må det i hvert fald kunne fastslås, at der foreligger krydsrevision, når to revisionsvirksomheder ejes af hver sin eneindehaver, og disse revisorer efter aftale samtidig reviderer revisionsvirksomhedernes regnskaber for hinanden. Et eksempel herpå er kendelse af 23. november 2009 i sag 80 og 81/2008-R, jf. RÅ 2009, pkt. 6.5.1.

Har revisionsvirksomhederne hver især flere indehavere, peger den citerede motivudtalelse i retning af, at der også vil foreligge krydsrevision, når blot en revisor fra den ene revisionsvirksomhed reviderer den anden virksomheds regnskab og vice versa.

Spørgsmålet er dernæst, hvad der gælder, når revisionen ikke angår to revisionsvirksomheder indbyrdes, men to revisorerne egne konsulent- eller investeringsselskaber m.v., enten hvor revisorerne kommer fra hver sin revisionsvirksomhed, eller hvor de kommer fra den samme revisionsvirksomhed.

Nævnet har i et sådant tilfælde antaget, at dette også var ulovligt som krydsrevision, jf. kendelse af 12. april 2010 i sag 34/2009-S og sag 35/2009-R, jf. RÅ 2010, pkt. 6.6.4, men afgørelsen er på dette punkt indbragt for domstolene, og landsrettens afgørelse afventes i øjeblikket.

Hvad dernæst angår *samtidighedselementet*, er det indlysende, at den fornødne samtidighed er til stede, når de gensidige erklæringer er daterede samme dag. Omvendt forekommer det lige så indlysende, at revisor B må kunne foretage revision for revisor A, selv om A engang for år tilbage har foretaget revision for B - uden at begge nu rammes af forbuddet mod krydsrevision.

Tvivlen er således knyttet til spørgsmålet om, hvor stor *tidsforskydningen* må være mellem de gensidige erklæringer, før der ikke længere kan siges at foreligge krydsrevision. Herom kan der næppe siges meget på grundlag af den i øjeblikket foreliggende praksis. Ud fra de uafhængighedshensyn, som forbuddet skal beskytte, vil der formentlig foreligge krydsrevision uanset en tidsforskydning, så længe det på tidspunktet for A's afgivelse af den første erklæring for B kan lægges bevismæssigt til grund, at det allerede da var aftalt eller forudsat, at B senere skulle afgive erklæring for A. Denne bedømmelse vil kunne påvirkes af, om der er tale om et enkeltstående tilfælde eller om et fast og løbende samvirke. I den nedenfor nævnte afgørelse var der således forløbet ca. 9 måneder fra A's sidste erklæring om B, til

B's sidste erklæring om A forelå, men et samvirke mellem dem med et tilsvarende mønster havde bestået i flere år.

Den eneste afgørelse, som nævnet har truffet i beretningsperioden om krydsrevision, er følgende:

***Kendelser af 16. maj 2011 i sag 46/2010 og sag 48/2010***

*De 2 revisorer A og B drev deres forretning gennem hver sin revisionsvirksomhed. Nævnet lagde til grund, at A i perioden fra den 22. september 2005 til den 10. september 2009 havde revideret og afgivet revisionserklæringer på årsrapporterne fra 2004/05 til 2008/09 for den revisionsvirksomhed, som B var tilknyttet, og hvori B var direktør og bestyrelsesmedlem. Endvidere lagde nævnet til grund, at B i perioden fra den 30. maj 2006 til den 14. juni 2010 havde revideret og afgivet revisionserklæringer på årsrapporterne fra 2005 til 2009 for den revisionsvirksomhed, som A var tilknyttet, og hvori A var direktør. Den omstændighed, at B – i strid med erklæringsbekendtgørelsen – havde undladt at angive navnet på den revisionsvirksomhed, hvorigennem han afgav sine erklæringer, kunne ikke medføre, at hans erklæringer var ugyldige. Der forelå dermed krydsrevision. A og B blev herefter hver pålagt en bøde på 150.000 kr. Nævnet bemærkede herved, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at overtrædelse af det absolutte forbud mod krydsrevision er en grov krænkelse af habilitetsreglerne.*

**6.4.4 Kvalitetsmangler ved selve erklæringen**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.1.1, samt RÅ 2010, pkt. 6.4.4.*

En *kvalitetsmangel* foreligger, når det udførte erklæringsarbejde ikke opfylder kravene til *indhold og form*. Ved § 1, stk. 2-erklæringer følger disse krav af god revisorskik og kan være skrevne (navnlig erklæringsbekendtgørelsen og revisionsstandarderne), såvel som uskrevne. En indholdsmæssig fejl vil eksempelvis foreligge, når en revisionspåtegning, der er blank, skulle have haft et forbehold eller en supplerende oplysning. En formmæssig fejl vil foreligge, når krav til affattelse og opstilling ikke er overholdt.

Den tilfældegruppe, der først skal omtales, 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*. Revisors bistand (hverv) vil her ofte ikke blot bestå i selve erklæringen på regnskabet, men også i opstillingen af regnskabet. I så fald anses begge elementer for at indgå i den erklæringsopgave, hvis udførelse og kvalitet kan tages under påkendelse og bedømmes af nævnet.

Som følgende eksempler viser, vil tilstedeværelsen af en objektiv fejl i regnskabet ofte indebære, at der også af revisor er begået en objektiv fejl, men dette er ikke altid tilfældet.

### **Kendelse af 29. november 2011 i sag 89/2010**

Revisor havde (under revisorloven af 2003) afgivet assistanceerklæringer på årsregnskaberne for 2005 og 2006 for en personlig virksomhed og havde bistået med udarbejdelsen af de tilhørende skattemæssige indkomst- og formueopgørelser. Han havde herunder erklæret, at de var udarbejdet i overensstemmelse med gældende skattelovgivning. Skattevæsenet sigtede senere virksomhedens indehaver for overtrædelse af skattekontrolloven og fremsendte et bødeforelæg for ved grov uagtsomhed at have undladt at selvangive avance og tab ved salg af aktier og investeringsbeviser. Revisor erkendte, at han havde været ubekendt med gældende regler og fejlagtig var gået ud fra, at afhændelse efter mere end 3 års ejerskab ikke havde skattemæssige konsekvenser. Nævnet fandt, at revisor som følge af fejlen havde overtrådt god revisorskik og pålagde en bøde.

### **Kendelse af 29. juni 2010 i sag 65/2010**

Nævnet lagde til grund, at indregningen af igangværende arbejder i selskabets årsrapport for 2007, som klagen angik, var sket på et forkert grundlag, men at konsekvenserne af fejlen var rettet i den følgende årsrapport for 2008. Når imidlertid hensås til, at samme regnskabspraksis var anvendt i begge regnskabsår, og at det var ledelsen, der aflagde regnskabet, fandt nævnet det ikke godtgjort, at den fejlagtige indregning af igangværende arbejder beroede på forhold, der kunne bebrejdes revisor. Han blev derfor frifundet.

### **Kendelse af 30. november 2011 i sag 3/2011**

Et A/S havde skiftet revisor. Den nu fratrådte revisor havde forsynet årsrapporten for 2008 med en blank revisionspåtegning. Den nye revisor konstaterede fejl i opgørelsen af varelageret og korrigerede herfor i årsrapporten for 2009. Selskabet indklagede i den anledning sin forhenværende revisor for nævnet. Nævnet bemærkede, at ansvaret for udarbejdelsen og aflæggelsen af en årsrapport, der gav et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven, påhvilede selskabets ledelse. Det fremgik af årsrapporten for 2009, at varelageret i sammenligningstallene var nedskrevet med 2,8 mio. kr. som følge af en fundamental fejl, der skyldtes det anvendte it-system, der netop var anskaffet. Det måtte lægges til grund, at revisor havde forholdt sig til varelageret og foretaget stikprøvekontrol uden at finde uregelmæssigheder, og at han havde og kunne have tillid til, at selskabet ved overgang til det nye edb-system for lager havde rettet op på tidligere problemer med lageroptælling. Nævnet udtalte, at "revision af et regnskab ikke indebærer en fuldstændig kontrol ..., og at de iboende begrænsninger i en revision medfører en uundgåelig risiko for, at væsentlig fejlinformation ikke opdages, selv om revisionen er omhyggelig planlagt og udført i overensstemmelse med revisionsstandarderne". Da det herefter ikke fandtes godtgjort, at korrektionen for en fundamental fejl vedrørende varelageret beroede på forhold, der kunne bebrejdes revisor, blev han frifundet.

Fra beretningsperioden anføres i øvrigt følgende afgørelser:

Domfældelse:

**Kendelse af 28. februar 2011 i sag 13/2010**

Revisor for en privatskole havde i revisionspåtegningerne på skolens regnskaber gennem flere år erklæret, at han havde foretaget kontrol af lærernes løn- og ansættelsesforhold, herunder særskilt, at han i henhold til Undervisningsministeriets bekendtgørelse om revision af private skoler havde påset, at lærernes skat, pension m.v. var beregnet korrekt. Det viste sig, at skolen gennem 4 år havde indbetalt mere end en halv mio. kr. for lidt i pensionsbidrag for 8 ud af skolens 11 lærere svarende til 73 % af medarbejderstaben. Revisor fandtes at have handlet i strid med god revisorskik og pålagdes en bøde på 40.000 kr.

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 51/2010**

2 revisorer, der var tiltrådt som revisorer for et ApS den 30. juni 2009, påtegnede den 14. juli 2009 selskabets årsrapport for 2008, og den 22. december 2009 blev selskabet erklæret konkurs. ApS var et ejendomsselskab, og årets resultat var et underskud på ca. 38 mio. kr. Der var aktiver for ca. 413 mio. kr., heraf en ejendomsportefølje på ca. 337 mio. kr. Egenkapitalen var tabt og negativ med ca. 6 mio. kr. Regnskabet var af ledelsen aflagt med henblik på fortsat drift (going concern), og det hed i ledelsespåtegningen, at fortsat drift var betinget af, at den fornødne finansiering fortsat kunne opnås, men at ledelsen forventede, at den nødvendige likviditet ville være til rådighed. Revisorerne anførte såvel forbehold som supplerende oplysninger i revisionspåtegningen. Det fremgik af påtegningen, at der blev taget forbehold for forudsætningen om fortsat drift, for manglende nedskrivning af ejendomsporteføljen, for værdiansættelsen af kapitalandele i tilknyttede virksomheder og for fuldstændigheden af opgørelsen af forpligtelser. E&S indklagede revisorerne og anførte, at forbeholdet for going concern ikke var i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen, men at der i stedet skulle have været en afkræftende konklusion. E&S anførte videre, at forbeholdet vedrørende nedskrivning af ejendomme og værdiansættelse af kapitalandele ligeledes var i modstrid med erklæringsbekendtgørelsen og burde have ført revisorerne til at undlade at udtrykke en konklusion. Nævnet konstaterede, at revisorerne i påtegningen havde erklæret sig uenige med ledelsen i, at forudsætningen for going concern - og at regnskabet dermed kunne aflægges med fortsat drift for øje - var opfyldt. Konsekvensen heraf var, at årsrapporten i stedet burde have været aflagt efter andre regnskabsprincipper, eksempelvis realisationskriterier. Et forbehold for going concern måtte anses for gennemgribende og kunne afgørende påvirke opgørelsen af aktiver og forpligtelser. Revisorerne burde derfor have afgivet en afkræftende konklusion, og da dette ikke var sket, havde revisorne overtrådt god revisorskik. Som følge heraf kunne klagepunkterne vedrørende nedskrivning af ejendomme og værdiansættelse af kapitalandele ikke bedømmes særskilt. Herefter pålagdes hver af revisorerne en bøde på 50.000 kr.

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 65/2010**

Ved revisors erkendelse fandtes det godtgjort, at han havde begået fejl ved opgørelsen af avancen i årsrapporten for et selskab, og han pålagdes herfor en bøde på 10.000 kr. I øvrigt skete der frifindelse for en række andre klagepunkter.

**Kendelse af 30. august 2011 i sag 81/2010**

Revisor havde afgivet erklæring på skatteopgørelsen for et selskab. Erklæringen skulle bedømmes efter den tidligere revisorlov af 2003. Nævnet fandt, at erklæringen – hvis grundlag hverken var revision eller review – ikke udtrykte nogen grad af sikkerhed om skatteopgørelsen. Det var derfor i modstrid med erklæringsbekendtgørelsen, når erklæringen desuagtet indeholdt en konklusion, og revisor blev for dette forhold meddelt en advarsel.

**Kendelse af 30. august 2011 i sag 87/2010**

RT indbragte revisor for i flere tilfælde (under revisorloven af 2003) at have afgivet erklæringer, der ikke var opstillet i overensstemmelse med forskrifterne i den daværende erklæringsbekendtgørelse – bl.a. var en assistanceerklæring fejlagtigt betegnet som revisionspåtegning. Revisor blev pålagt et bøde på 20.000 kr.

**Kendelse af 13. september 2011 i sag 68/2010**

Erklæringsmangler i 2 revisionspåtegninger fra 2010, herunder at den ene erklæring indeholdt en konklusion, selv om der ikke var grundlag for at udtrykke en konklusion. Revisor var tidligere i 2008 pålagt en bøde på 200.000 kr. for erklæringsmangler. Bøden blev nu fastsat til 50.000 kr.

**Kendelse af 13. september 2010 i sag 78/2010**

Forskellige erklæringsmangler ved blank revisionspåtegning på årsrapporten for et børsnoteret selskab. Hovedforholdet angik imidlertid en kompetencemangel i form af inhabilitet, og bøden fastsattes under hensyn hertil 150.000 kr.

**Kendelse af 29. november 2011 i sag 57/2010**

Revisor, der havde forsynet årsrapporten for et A/S med en blank revisionspåtegning, blev meddelt en advarsel, fordi opgørelsen af "anden gæld" under regnskabsposten "kortfristet gæld" i strid med årsregnskabsloven var sket ved modregning mellem en række underposter, hvoraf nogle angik skyldige beløb, mens andre angik tilgodehavende beløb.

Frifindelse:

**Kendelse af 28. marts 2011 i sag 49/2010**

Da et ApS i 2010 skiftede revisor, gjorde den nye revisor selskabets ledelse opmærksom på, at selskabet ved udgangen af 2009 havde en momsrestance på 40.000 kr. Denne restance var akkumuleret siden 2006, hvor selskabet havde påbegyndt sin virksomhed. Selskabet indklagede herefter sin tidligere revisor, der havde forsynet årsrapporterne for 2006-07 og for 2008 med blanke revisionspåtegninger. Der blev klaget over, at revisor ikke havde gjort ledelsen bekendt med restancen og herunder heller ikke havde omtalt den i sine revisionspåtegninger. Nævnet lagde til grund, at ledelsen selv havde forestået selskabets bogføring, og at det fremgik heraf, at der var skyldig moms. Nævnet lagde

endvidere til grund, at moms-gælden var indeholdt i regnskabstallene i de årsrapporter, som revisor havde påtegnet. På denne baggrund fandt nævnet, at revisor ikke havde overtrådt god revisorskik ved at have undladt at give udtrykkelig oplysning om momsrestancen, og revisor blev frifundet.

**Kendelse af 29. april 2011 i sag 44/2010**

Efter kvalitetskontrol havde RT bl.a. indklaget revisor for ikke at have underskrevet en reviewerklæring på en årsrapport. I sagen havde RT fremlagt en kopi af den pågældende årsrapport, som bar påtegningen "Arkiv", og som måtte antages at hidrøre fra revisors eget arkiv. Nævnet fandt intet grundlag for at fastslå, at den originale, afgivne erklæring, der måtte antages at være i klientens besiddelse, ikke var blevet behørigt dateret og underskrevet, blot fordi revisors egen kopi ikke fremtrådte med underskrift. Revisorlovens § 23 om pligt til at opbevare dokumentation kunne ikke forstås således, at revisor havde pligt til at opbevare et eksemplar eller en kopi af den underskrevne erklæring, hvoraf selve underskriften fremgik. Herefter blev revisor frifundet.

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 23/2010**

Revisor havde påtegnet et selskabs årsrapport for 2008. Selskabet mente senere at have konstateret, at direktøren havde begået underslæb over for selskabet, og indklagede revisor for under sin revision at have udvist passivitet og manglende agtpågivenhed i forhold til afdækning af besvigelserisiko. Nævnet fastslog, at selv en revision, der var planlagt og udført i overensstemmelse med gældende revisionsstandarder, rummede den begrænsning, der bestod i en uundgåelig risiko for, at væsentlige fejl eller besvigelser ikke blev opdaget. Den omstændighed, at der efterfølgende viste sig at være begået et strafbart forhold over for selskabet, var derfor ikke tilstrækkelig til at godtgøre, at god revisorskik var overtrådt ved revisionen. Da det ikke fandtes godtgjort, at revisor havde udvist forsømmelse ved revisionen, blev han frifundet.

**Kendelse af 30. november 2011 i sag 17/2011**

Revisor afgav den 18. november 2010 blank revisionspåtegning på årsrapporten for et selskab. Regnskabet blev behandlet på en generalforsamling i selskabet den 27. november 2010. En aktionær havde til denne generalforsamling fremsat forslag om frivillig, solvent likvidation af selskabet. Det forhold, at en aktionær efter regnskabsårets udløb havde stillet forslag om likvidation, var ikke nødvendigvis et punkt, som revisor skulle tage stilling til i sin erklæring. Da det fremgik af årsrapporten, at den var aflagt af ledelsen under forudsætning af fortsat drift af selskabet, havde revisor ikke overtrådt god revisorskik ved at undlade i sin påtegning at forholde sig til de økonomiske konsekvenser af en eventuel vedtagelse af forslaget, og skulle heller ikke i den anledning have taget forbehold eller givet supplerende oplysninger i sin påtegning. Revisor blev derfor frifundet på dette punkt.

**6.4.4.1 Erklæringsafgivelse på helt utilstrækkeligt grundlag**

Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.5.2, samt RÅ 2010, pkt. 6.6.5.

Når disse tilfælde af kvalitetsmangler gøres til genstand for særskilt omtale, hænger det sammen med, at der typisk vil være tale om de groveste overtrædelser af god revisorskik, hvor de strengeste bødestraffe forekommer.

Som anført i den tidligere årsberetning vil der typisk være tale om, at 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. Ofte drejer disse sager sig om revision (apportindskud ved selskabsstiftelse eller kapitalforhøjelse), men undertiden kan de – som det følgende eksempel viser – angå review.

I denne tilfældegruppe er der i beretningsperioden kun truffet få afgørelser, og den følgende er indbragt for domstolene, hvis afgørelse endnu ikke foreligger.

***Kendelse af 29. juni 2011 i sag 37/2009***

*T søgte en ordning med skattevæsenet om sin betydelige skattegæld og havde i den forbindelse indsendt en formueopgørelse med en reviewerklæring fra revisor. SØK indklagede revisor for at have udeholdt aktiver for ca. 8,3 mio. kr. af opgørelsen. Bortset fra 2 biler, nogle gældsbreve og en motorcykel fandt nævnet det godtgjort, at revisor havde haft viden om, at T havde og/eller muligt havde yderligere aktiver, end hvad der fremgik af formueopgørelsen, og at revisor ikke havde udført nogen handlinger til dokumentation for, at disse aktiver kunne udelades af opgørelsen. Revisor fandtes derved at have tilsidesat god revisorskik. Henset til, at der var tale om en erklæring til brug for skattevæsenet i forbindelse med drøftelser af en akkord for en klients betydelige skattegæld, og at revisor ved sin manglende opfyldelse af sine pligter som revisor forsætligt havde været med til at sløre klientens faktiske økonomiske forhold, fastsattes bøden til 250.000 kr.*

Endvidere er truffet følgende afgørelse:

***Kendelse af 31. august 2011 i sag 39/2010***

*Det fandtes godtgjort, at revisor i 6 tilfælde havde medvirket til stiftelsen af selskaber ved afgivelse af erklæringer og vurderingsberetninger uden at foretage de revisionshandlinger og uden at sikre sig de revisionsbeviser, der på tilstrækkelig måde kunne underbygge hans erklæringer til brug for stiftelsen. Revisor burde derfor have taget forbehold i samtlige 6 vurderingsberetninger. Forholdene var begåede forud for en tidligere kendelse, hvor nævnet havde pålagt revisor en bøde på 250.000 kr. Under hensyn til størrelsen af denne bøde fandtes der – uanset de aktuelle forholds særdeles grove karakter – ikke grundlag for nu at fastsætte en tillægsbøde, jf. princippet i straffelovens § 89.*



#### 6.4.4.2 Aktionærlån

Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.6.6.

En jævnligt forekommende tilfældegruppe inden for kvalitetsmanglerne er sagerne om aktionærlån (anpartshaverlån). Et ulovligt udlån skal medføre en supplerende oplysning herom i revisors erklæring på regnskabet.

Det kan være et selvstændigt spørgsmål, hvorvidt der foreligger et mellemværende, der må betegnes som et ulovligt udlån.

Den følgende gennemgang af beretningsperiodens praksis belyser også sanktionsniveauet, der typisk ligger inden for et bødeinterval på 10 – 25.000 kr. og synes at have en vis sammenhæng med størrelsen af det ulovlige udlån.

Domfældelse:

##### **Kendelse af 7. februar 2011 i sag 22/2009-S**

Revisor havde gennem 3 regnskabsår meddelt blanke revisionspåtegninger på årsrapporten for et ApS. Det væsentligste grundlag for bogføringen var bevægelserne på selskabets bankkonto. De fleste af disse bevægelser var af privat karakter og blev modposteret på en mellemregningskonto med hovedanpartshaveren. Der var herved i alle 3 regnskabsperioder ydet ulovlige anpartshaverlån. Revisor, der ikke havde haft fokus på mellemregningen, havde derfor handlet i strid med god revisorskik ved ikke at have konstateret de ulovlige lån og meddelt supplerende oplysninger herom. For dette forhold og for inhabilitet (jf. ovenfor pkt. 6.4.3.2) blev revisor pålagt en bøde på 125.000 kr.

##### **Kendelse af 28. marts 2011 i sag 47/2010**

Efter kvalitetskontrol indklagede RT revisor for i revisionspåtegningen på årsrapporten for et A/S at have undladt at meddele supplerende oplysninger om et ulovligt aktionærlån på 31.000 kr. Revisor henviste til, at beløbet var bagatelagtig i betragtning af, at selskabet havde en balancesum på 12 mio. kr. og en egenkapital på 7 mio. kr. Nævnet konstaterede, at det fremgik af årsrapporten, at der var et tilgodehavende hos nærtstående på 31.252 kr., som i øvrigt i den følgende årsrapport var øget til 38.738 kr. Revisor havde i sine arbejds papirer selv karakteriseret mellemværendet som et ulovligt udlån til aktionæren. På den baggrund kunne udlånet ikke betegnes som bagatelagtigt. Da revisor ikke havde overholdt sin pligt til at give supplerende oplysning om lånet i sin påtegning, blev han pålagt en bøde på 15.000 kr.

##### **Kendelse af 29. april 2011 i sag 44/2010**

Under hensyn til oplysningerne fra selskabets bogholderi om karakteren og størrelsen af det svingende tilgodehavende, som selskabet havde hos hovedaktionæren gennem det meste af 2008, måtte mellemværendet (objektivt) bedømmes som et ulovligt aktionærlån.

Da revisor burde have indset dette, fandtes han skyldig i ikke at have meddelt supplerende oplysninger herom. Navnlige under hensyn hertil pålagdes han en tillægsbøde på 15.000 kr.

**Kendelse af 22. august 2011 i sag 76/2010**

Årsrapporten for et selskab indeholdt forslag til resultatdisponering ved udlodning af 120.000 kr. Dette var i strid med det absolutte forbud herimod og burde derfor have affødt en supplerende oplysning i revisionspåtegningen, som imidlertid var blank. Revisor havde derfor ikke overholdt god revisorskik. Ansvar for herfor måtte også absorbere ansvaret, såfremt den mellemregning, som udlodningen tilsigtede at udligne, måtte karakteriseres som et ulovligt anpartshaverlån. Nævnet fandt derfor ikke anledning til at tage stilling til dette spørgsmål. Efter princippet i straffelovens § 89 blev revisor ikke pålagt en tillægsstraf.

**Kendelse af 29. november 2011 i sag 52/2011**

Efter kvalitetskontrol indklagede RT revisor for at have undladt i sin revisionspåtegning på årsrapporten for et ApS at give supplerende oplysning om et anpartshaverlån. Det fremgik af årsrapporten, at selskabet havde et tilgodehavende "Anpartshaver 14.628 kr.", som ifølge sammenligningstallet havde andraget 27.628 kr. i det tidligere regnskabsår. Ifølge kontrollanten oplyste revisor, at han havde glemt at give supplerende oplysning om lånet. På RT's agterskrivelse svarede revisor blot, at han efterkom RT's henstilling om at overholde erklæringsbekendtgørelsen, og han besvarede ikke nævnets høring. Herefter, og da de foreliggende oplysninger således stod uimodsagte fra revisors side, fandt nævnet revisor skyldig i at have undladt at give supplerende oplysning om et lån på 14.628 kr. og pålagde ham en bøde på 15.000 kr.

**Kendelse af 30. november 2011 i sag 84/2011**

I en RT-sag blev revisor indklaget for at have undladt i en blank revisionspåtegning på årsrapporten for et ApS at give supplerende oplysning om et anpartshaverlån. Af årsrapporten fremgik, at selskabets tilgodehavender på i alt 206.785 kr. bl.a. omfattede et tilgodehavende på 30.830 kr. hos virksomhedsdeltager og ledelse. Nævnet fandt revisor skyldig og pålagde ham en bøde på 15.000 kr.

**Kendelse af 30. november 2011 i sag 17/2011**

Det lagdes til grund, at et selskab med 220 aktionærer havde ydet kreditter til 20 – 25 aktionærer i strid med selskabets vedtægter og i øvrigt uden, at dispositionen var vedtaget på en generalforsamling. Herefter, og da kreditterne var størrelsesmæssigt væsentlige og ikke blev tilskrevet renter, fandtes der at foreligge ulovlige aktionærlån. Revisor havde ikke givet supplerende oplysninger herom i sin revisionspåtegning og blev derfor pålagt en bøde på 10.000 kr.

**Kendelse af 20. december 2011 i sag 90/2010**

Det var fra revisors side ubestridt, at et A/S havde ydet et lån på 3,5 mio. kr. til hovedaktionæren. Revisor blev derfor fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik ved at have undladt at give supplerende oplysning herom i sin revisionspåtegning (frifindelse i

et andet forhold). Bøden omfattede tillige 3 tilfælde af inhabilitet og blev fastsat til 200.000 kr.

Frifindelse:

#### **Kendelse af 30. august 2011 i sag 77/2010**

I revisionspåtegningen på årsrapporten for et advokatanpartselskab havde revisor givet supplerende oplysninger om, at selskabet havde tabt mere end halvdelen af selskabskapitalen. Af årsrapporten fremgik, at både resultatet og egenkapitalen var negativ. Selskabet ejede en dyr luksusbil, som blev søgt afhændet. Ifølge en erklæring fra en bilforhandler var bilens værdi mindre end 500.000 kr. – dog havde en forhandler budt 500.000 kr. mod afdragsvis betaling - men i øvrigt måtte bilen for tiden betragtes som "nærmest usælgelig". Advokaten - selskabets indehaver - købte herefter i regnskabsåret bilen for 500.000 kr., således at 250.000 kr. blev betalt straks til selskabet, medens restbeløbet på 250.000 kr. først skulle betales det følgende år. Under anbringende af, at der dermed forelå et ulovligt anpartshaverlån, indklagede RT revisor for nævnet for at ikke at have givet supplerende oplysning herom i sin revisionspåtegning. Nævnet udtalte, at en handel mellem selskab og hovedanpartshaver ikke automatisk bevirkede, at der forelå et ulovligt anpartshaverlån, idet der kunne være tale om en normal forretningsmæssig disposition. I lyset af selskabets økonomiske situation var frasalget af bilen erhvervsmæssigt velbegrundet og sædvanligt. Efter bilforhandlerens erklæring måtte salget af bilen med afdragsvis betaling af købesummen anses for sket på markedsvilkår. Herefter, og da køberen – advokaten – var økonomisk solid, og revisor i øvrigt havde foretaget undersøgelser og vurderinger i forhold til transaktionen, fandt nævnet ikke, at revisor havde overtrådt god revisorskik ved affattelsen af sin revisionspåtegning. Revisor blev derfor frifundet.

#### **Kendelse af 20. december 2011 i sag 90/2010**

Nævnet konstaterede, at udlån af midler fra et kapitalselskab til personer, der ikke var kapitalejere eller hørte til ledelsen i selskabet, ikke var i strid med selskabsloven, medmindre der var tale om lån til sikkerhed for tredjemands erhvervelse af kapitalandele i selskabet eller dets moderselskab (med visse undtagelser). Efter det oplyste om formålet med det ydede lån var der herefter ikke tale om et aktionærlån efter den dagældende aktieselskabslovs § 115, og revisor blev på dette punkt frifundet (domfældelse i et andet tilfælde).

#### **6.4.5 Kvalitetsmangler ved andre dele af revisors bistand**

Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.1.2, samt RÅ 2010, pkt. 6.4.5.

I de tidligere årsberetninger er det anført, at der uden for det egentlige kerneområde - som beskrevet ovenfor under pkt. 6.4.4 - 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.

I praksis er det ikke altid muligt at foretage en skarp grænsedragning mellem de to tilfældegrupper. Dette er imidlertid heller ikke påkrævet, fordi begge tilfældegrupper tages under påkendelse. Som et eksempel fra beretningsperioden kan anføres:

***Kendelse af 28. februar 2011 i sag 3/2009-S***

*Revisor havde gennem 2 regnskabsår forsynet årsrapporterne for et A/S med blanke revisionspåtegninger og havde endvidere afgivet assistanceerklæringer på tilhørende specifikationer for 2006 og på en bogføringsbalance ultimo 2007. Revisor havde yderligere i et brev ydet rådgivning om beskatning af fri bil. Selskabet indbragte revisor for nævnet og klagede over dennes bistand. Nævnet tog klagen under påkendelse i realiteten både for så vidt angik erklæringerne på årsrapporterne og revisors assistance med bogføring og regnskabsmæssig assistance, herunder rådgivning om fri bil. Da det ikke fandtes godtgjort, at revisor havde overtrådt god revisorskik, blev han frifundet.*

De omtalte to tilfældegrupper udtømmer til sammen området for erklæringsarbejde. Det har derfor kun teoretisk interesse at fastslå, hvor den indbyrdes grænse mellem dem må drages. Derimod har det væsentlig betydning at søge fastlagt, hvor grænsen går mellem det område, der tages under påkendelse som erklæringsarbejde, og det område, der ikke kan anses for erklæringsarbejde. Denne grænse markerer samtidig grænsen for det område, der falder uden for nævnets kompetence og dermed ikke tages under påkendelse. Følgende eksempler fra beretningsperioden belyser, hvor nævnet i praksis har draget grænsen:

***Kendelse af 30. august 2011 i sag 55/2010***

*Ægtefællerne M og H drev virksomhed i personligt regi gennem et I/S samt gennem et ApS og havde i mange år benyttet samme revisor. Efter at M og H var blevet skilt i 2009, indledtes gennem deres advokater drøftelser om bodelingen. I maj og juni 2010 afgav revisor reviewerklæring på årsrapporterne for 2009 vedrørende parternes virksomheder samt på deres personlige indkomst- og formueopgørelse. I august 2010 blev der afholdt et møde mellem parterne, hvor et oplæg til bodeling blev drøftet, og i dette møde deltog revisor som repræsentant for H. I september 2010 indklagede H gennem sin advokat revisor for nævnet, og i oktober 2010 indgik parterne selv og uden om deres rådgivere en bodelingsoverskomst. H's klage til nævnet over revisor angik fejl i årsrapporter og regnskaber, inhabilitet ved, at revisor havde valgt side til fordel for M, samt forsøg på fra revisors side ved personlig henvendelse til H at presse hende til at indgå en bodelingsaftale. Nævnet konstaterede, at revisor havde afgivet erklæringer på regnskaberne, og tog klagen herover under påkendelse, men fandt det ikke godtgjort, at revisor i den forbindelse havde begået fejl eller været inhabil. Hvis klagen skulle forstås*

således, at den tillige angik revisors rådgivning i forbindelse med bodelingen, bemærkede nævnet, at revisor hverken havde afgivet erklæring om bodelingen eller påtaget sig at afgive sådan erklæring, og at rådgivning om bodelingen ikke indgik som en del af de undersøgelser og det arbejde, som revisor skulle udføre i tilknytning til sin erklæringsafgivelse på årsrapporter samt indkomst- og formueopgørelse. Denne del af klagen, herunder over revisors adfærd i forbindelse med bodelingsoverskomsten, faldt således uden for nævnets kompetence og blev afvist.

**Kendelse af 29. november 2011 i sag 89/2010**

Skattevæsenet sigtede indehaveren af en personlig virksomhed for overtrædelse af skattekontrolloven og fremsendte et bødeforelæg for groft uagtsomt at have undladt at selvangive avance og tab ved salg af nogle aktier og investeringsbeviser. Revisor havde afgivet assistanceerklæringer på de pågældende regnskaber for virksomheden og havde tillige bistået med udarbejdelse af de tilhørende skattemæssige indkomst- og formueopgørelser. Som følge af fejlene heri blev revisor pålagt en bøde på 10.000 kr. Klagen over forkert rådgivning i forbindelse med aktiehandlerne blev derimod afvist, da sådan rådgivning ikke fandtes omfattet af nævnets kompetence.

#### **6.4.6 Adfærdsmangler**

Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.1.3, samt RÅ 2010, pkt. 6.4.6.

Betegnelsen *adfærdsmangler* har i denne fremstilling nærmest karakter af et residualbegreb og anvendes som en samlet betegnelse for de mangler, der knytter sig til revisors udførelse af en erklæringsopgave, uden at være hverken kompetencemangler eller kvalitetsmangler. Adfærdsmanglerne udgør en broget tilfældegruppe, der er karakteriseret ved, at den påberåbte mangel ikke vedrører revisors kompetence og heller ikke kvaliteten ("rigtigheden") af revisors arbejde – hverken erklæringsdelen eller supplerende ydelser – men derimod revisors *optræden* i forbindelse med opgavens udførelse og afslutning.

I modsætning til, hvad der gælder ved klager over kvalitetsmangler (jf. ovenfor under pkt. 6.4.1), tages klager over *adfærdsmangler* efter nævnets praksis under påkendelse, når blot revisor har påtaget sig udførelsen af en erklæringsopgave, uanset om revisor har afsluttet opgaven og afgivet erklæring. Kan det imidlertid ikke lægges til grund, at revisor har påtaget sig den pågældende erklæringsopgave, afvises klagen.

**Kendelse af 30. november 2011 i sag 71/2010**

Efter at et selskab var sendt til tvangsopløsning (og senere erklæret konkurs), fordi der ikke var indleveret årsregnskab for 2008, klagede konkursboet bl.a. over, at revisor ikke havde udarbejdet det pågældende årsregnskab. Nævnet afviste klagen på dette punkt, da det ikke med tilstrækkelig sikkerhed kunne lægges til grund, at revisor havde påtaget sig opgaven med at udføre erklæringsarbejde vedrørende årsrapporten for 2008. Revisor havde derimod medvirket ved rekonstruktionsforsøg og havde i den forbindelse afgivet

erklæring til brug for kreditorer efter selskabslovgivningen. Klager over langsommelighed og passivitet over for henvendelser og over ikke at have indberettet moms blev ligeledes afvist med den begrundelse, at disse klagepunkter ikke fandtes at vedrøre erklæringsafgivelse eller adfærd, der havde forbindelse med erklæringsafgivelse.

Se også:

**Kendelse af 16. maj 2011 i sag 56/2010**

B havde efterfulgt A som revisor for klienten. A havde afgivet erklæringer, men B havde ikke nået at afgive erklæring, inden samarbejdet ophørte. Klienten indklagede både A og B. Nævnet bemærkede, at B var tiltrådt som klagers revisor og forventedes at skulle afgive erklæring. Efter fast praksis var nævnet derfor kompetent til at behandle klager over B, for så vidt angik tiden efter hans tiltræden som revisor for klager, og for så vidt klagen vedrørte adfærdsmangler. I den udstrækning, hvori der var tale om klage over mangler ved arbejdets indhold og form, var det derimod en forudsætning for nævnets behandling heraf, at erklæringsprocessen var afsluttet med en erklæring.

**Kendelse af 8. juli 2011 i sag 66/2010**

Nævnet konstaterede, at revisor havde påtaget sig at udføre erklæringsarbejde vedrørende årsrapport samt i accessorisk sammenhæng hermed at udarbejde skatteregnskab og indberette selvangivelse til Skat. Nævnet var derfor kompetent til at behandle klientens klage over revisors tilbageholdelse af årsrapporten samt for sene indsendelse af selvangivelse.

**Formandsbeslutning af 5. august 2011 i sag 36/2010**

Der var klaget over, at revisor ikke havde færdiggjort årsrapporten for et A/S og sørget for rettidig indsendelse til E & S. Udtalt, at nævnets kompetence var begrænset til erklæringsopgaver. Det kunne lægges til grund, at revisor skulle udføre en erklæringsopgave, idet han havde påtaget sig at forestå revisionen af årsrapporten for A/S. Klagen angik, at revisionen ikke blev afsluttet, og at årsrapporten ikke blev indgivet rettidigt eller dog inden, at A/S blev begæret tvangsopløst. Selv om revisor således aldrig havde afgivet erklæring om A/S, kunne en sådan adfærdsklage, hvor der var klaget over langsommelighed med udførelsen af erklæringsopgaven, tages under påkendelse, hvis de øvrige betingelser for indgivelse af klage var opfyldt (hvad de imidlertid ikke fandtes at være, hvorfor der skete afvisning).

**Kendelse af 20. december 2011 i sag 34/2011**

Klagen angik, at revisor havde nedlagt hvervet og ikke havde fuldført arbejdet med afgivelse af erklæring på en indkomst- og formueopgørelse. Nævnet lagde til grund, at revisor havde påtaget sig at udføre erklæringsarbejde, der var omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2 – i lighed med tidligere år en reviewerklæring. Udtalt, at nævnet herefter var kompetent til at behandle klagen over revisors adfærd.

Klager over adfærdsmangler angår et bredt spektrum af forhold. Fra beretningsperiodens praksis om de hyppigst forekommende tilfælde nævnes følgende afgørelser:

Langsommelighed:

**Kendelse af 20. juni 2011 i sag 31/2010**

*Et selskab klagede over, at revisor ikke havde færdiggjort selskabets årsrapport og overholdt afleveringsfristen, hvorved selskabet blev sendt til tvangsopløsning. Revisor erkendte forholdet, og at fristoverskridelsen ikke skyldtes selskabet, men henviste til, at hun havde en længere periode med uarbejdsdygtighed som følge af egen sygdom og dertil et dødsfald i den nærmeste familie. Nævnet konstaterede, at revisor havde påtaget sig at udføre erklæringsarbejde bestående i opstilling og revision af selskabets årsrapport. Selv om hendes adfærd måtte tilskrives personlige omstændigheder, der som udgangspunkt kunne undskylde hendes undladelse, lagde nævnet vægt på, at hun – efter det oplyste – ikke orienterede selskabet og intet foretog sig på forhånd for at undgå de alvorlige, lovbestemte konsekvenser, som hun måtte forudse som sandsynlige følger for klienten af den situation, hun befandt sig i. På denne baggrund fandt nævnet, at revisor havde forskyldt en bøde, som dog under hensyn til sagens enkeltstående karakter fastsattes til 5.000 kr.*

**Kendelse af 8. juli 2011 i sag 66/2010**

*Bøde på 5.000 kr. til revisor for både ulovlig tilbageholdelse af årsrapport og for sen indsendelse af selvangivelse.*

Undladelse af at besvare henvendelser:

**Kendelse af 16. maj 2011 i sag 34/2010**

*Et medlem af en ejerforening indklagede foreningens revisor for ikke at have besvaret medlemmets henvendelser, men da det ikke fandtes godtgjort, at revisor havde siddet disse henvendelser overhørig, blev revisor frifundet.*

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

Følgende sag angik spørgsmålet, om revisor overhovedet var berettiget til at fratræde:

**Kendelse af 20. december 2011 i sag 34/2011**

*Klageren havde klaget over, at revisor ikke fuldførte arbejdet med at afgive revisorerklæring på klagerens indkomst- og formueopgørelse for 2009, idet revisor havde opsagt samarbejdet den 16. august 2010, efter at fristen for indgivelse af selvangivelse var udløbet. Nævnet bemærkede, at det fulgte af revisorlovens § 18, stk. 2, at revisor til enhver tid kunne fratræde hvervet, medmindre fratræden stred mod god revisorskik. Det måtte lægges til grund, at revisor flere gange over for klageren havde påpeget fejl og mangler i regnskabsmaterialet, herunder bankens indberetninger til skattevæsenet, og at revisor ikke modtog den dokumentation, som han havde anmodet om. På denne baggrund*

fandt nævnet ikke, at revisor havde handlet i strid med god revisorskik ved at frasige sig hvervet, ej heller selv om fristen for indlevering af selvangivelse på dette tidspunkt var overskredet. Nævnet tilføjede, at en revisor ikke i en sådan situation kunne være forpligtet til at afgive reviewerklæring – ej heller med forbehold. Herefter blev revisor frifundet.

Se i øvrigt:

**Kendelse af 16. maj 2011 i sag 56/2010**

Klienten klagede over, at revisor kort tid før regnskabsaflæggelsen havde sendt en mail og i slutningen af denne havde opsagt samarbejdet. Der fandtes ikke at være grundlag for kritik af den måde, hvorpå revisor havde håndteret ophøret af bistanden til klager, og revisor blev derfor frifundet. Endvidere var der bl.a. klaget over, at revisor, der således var fratrædt uden at have afgivet erklæring, uden klagers samtykke havde indgået aftale med Skat om godkendelse af regnskaberne for 2007-09 under forudsætning af, at virksomheden blev overskudsgivende i 2010. Denne del af klagen blev afvist med den begrundelse, at klagepunktet faldt uden for nævnets kompetence, der var begrænset til erklæringsafgivelse.

**Kendelse af 29. juni 2010 i sag 23/2010**

Klagen angik manglende aftalegrundlag for udført arbejde. Revisor havde revideret årsrapporten for 2008 og ydet regnskabsassistance vedrørende 2009. Revisors tilbud på opgaven indeholdt en specifikation af, hvad bistanden omfattede. Da nævnet fandt, at aftalegrundlaget i tilstrækkelig grad fremgik heraf, blev revisor frifundet.

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 65/2010**

Revisor var tiltrædt som revisor for selskabet ved dets start i 2006 og havde revideret årsrapporterne for 2006-07 og for 2008, hvorpå selskabet i foråret 2010 havde antaget ny revisor, som fandt, at der var fejl i de foreliggende regnskaber. Den første revisor blev derpå indklaget for ikke at ville vedkende sig sine fejl og for ikke at have været samarbejdsvillig i forbindelse med rettelsen af fejlene samt for at have været lang tid om at besvare henvendelser. Ved nævnets afgørelse blev revisor i vidt omfang frifundet for at have begået erklæringsfejl. Nævnet konstaterede, hvorledes revisor havde besvaret henvendelser fra både den nye revisor og fra klienten. På denne baggrund fandtes det ikke godtgjort, at han havde vægret sig ved at besvare spørgsmål fra den nye revisor, eller at han i øvrigt ikke havde svaret relevant og inden for rimelig tid. Der skete derfor på dette punkt frifindelse.

**Kendelse af 29. november 2011 i sag 57/2010**

Indklagede havde været revisor for et A/S, men i 2009 påbegyndtes et gradvist revisorskifte, der blev afsluttet i 2010, hvor han fratrædte. Den ene af selskabets ejere indklagede ham herefter for ikke at have besvaret den tiltrædende revisors henvendelser fyldestgørende. Nævnet bemærkede, at en fratrædende revisor efter revisorlovens § 18 havde pligt til at give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger. Klager havde imidlertid ikke godtgjort, at den indklagede revisor havde undladt at leve op til sine



forpligtelser og tilbageholdt relevant information, der for eksempel nu måtte medføre et forbehold i regnskabet. Revisor blev derfor frifundet.

**Kendelse af 30. november 2011 i sag 3/2011**

Efter et revisorskifte indklagede et A/S sin fratrådte revisor for nævnet, fordi den nye revisor mente at kunne påvise fejl ved opgørelsen af varelageret i selskabets årsrapport for 2008, som var påtegnet af den tidligere revisor. Der var foretaget korrektion herfor i den følgende årsrapport for 2009, som den nye revisor havde påtegnet. Selskabet og den fratrådte revisor havde gennem deres respektive advokater korresponderet herom, og den fratrådte revisors advokat havde herunder afslået en anmodning om udlevering af "sine arbejdspapirer vedrørende de revisionsopgaver, der er varetaget i forbindelse med varelageret og dettes opgørelse til brug i forbindelse med selskabets nye revisors arbejde". Klagen angik endvidere, at revisor havde nægtet at udlevere disse arbejdspapirer, herunder lagerlister, til den nye revisor og ligeledes havde nægtet at deltage i et møde. Nævnet konstaterede, at revisor i henhold til revisorlovens § 23 havde pligt til at udarbejde arbejdspapirer, der dokumenterede grundlaget for den afgivne erklæring, og således, at en anden revisor kunne opnå forståelse for det udførte arbejde. Sådanne arbejdspapirer var revisors ejendom og kunne ikke kræves udleveret af klienten, ej heller efter, at revisor var fratrådt. Det fulgte imidlertid af revisorlovens § 18, stk. 2, at en fratrædende revisor havde pligt til at give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger, som revisors erklæring vedrørte. Det fremgik af RS 510, at der skulle gives den tiltrædende revisor adgang til relevante og tilstrækkelige oplysninger, således at manglende oplysninger ikke førte til, at den nye revisor måtte tage forbehold i sin erklæring. Nævnet konstaterede videre, at den nye revisor havde afgivet revisionspåtegning for årsrapporten for 2009, og først derefter var den fratrådte revisor blevet anmodet om at belyse lagerværdiopgørelsen, herunder ved et møde. Allerede fordi den nye revisor på dette tidspunkt havde revideret og afgivet revisionspåtegning på den efterfølgende årsrapport for 2009, fandt nævnet, at den fratrådte revisor ikke havde tilsidesat nogen ham påhvilende pligter ved ikke at udlevere sine arbejdspapirer eller deltage i et møde vedrørende den tidligere årsrapport, og han blev derfor frifundet.

Tilbageholdelse:

**Kendelse af 16. maj 2011 i sag 17/2010**

Revisor havde udført erklæringsarbejde for 2 selskaber og endvidere forestået regnskaber, selvangivelse m.v. for indehaverne og deres personlige virksomhed. Klagen angik, at revisor – hvis honorar ikke var blevet betalt fuldt ud – tilbageholdt regnskabsmaterialet. I overensstemmelse med revisors egne oplysninger til nævnet lagdes det til grund, at revisor tilbageholdt regnskabsmateriale for indehaverne personligt. Da dette fandtes i strid med god revisorskik, blev revisor tildelt en advarsel.

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 23/2010**

Efter et kortvarigt samarbejde, hvor revisor havde påtegnet årsrapporten for 2008 for et selskab, valgte revisor at fratræde, og selskabet klagede over, at revisor fortsat tilbageholdt dele af selskabets regnskabsmateriale. Revisor bestred dette og anførte, at han havde tilbageleveret det bogføringsmateriale, som han havde modtaget. Nævnet frifandt revisor, da nævnet ikke fandt det godtgjort, at han havde handlet i strid med god revisorskik.

**Kendelse af 8. juli 2011 i sag 66/2010**

En virksomhed klagede over, at revisor ikke havde udarbejdet årsrapporten for 2009 og endvidere havde indsendt selvangivelsen for sent. Revisor oplyste, at årsrapporten for 2009 var udarbejdet, men ikke udleveret, fordi virksomheden endnu ikke havde betalt hans honorar for årsrapporterne for 2007 og 2008. Af samme grund var selvangivelsen for 2009 ikke indsendt rettidigt. Nævnet udtalte, at revisor – som flere gange tidligere statueret i nævnets praksis – efter almindelige formueretlige regler havde adgang til at udøve tilbageholdsret i materiale, som var resultatet af revisors egen arbejdsindsats, for at fremtvinge betaling af et forfaldent honorarkrav, forudsat at besiddelsen af materialet - her årsregnskabet - og kravet på honorar angik samme kontraktsforhold. Efter retspraksis kunne der således ikke lovligt ske tilbageholdelse for "gammel" gæld. Der forelå ikke et forfaldent honorarkrav for 2009. Da tilbageholdelsen angik årsrapporten for 2009 og var sket for at fremtvinge betaling af honoraret for tidligere år, indebar tilbageholdelsen en overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1. Herefter og for forsinket indsendelse af selvangivelsen pålagdes revisor en bøde på 5.000 kr.

**Kendelse af 29. november 2011 i sag 57/2010**

Efter revisorskifte blev den fratrådte revisor indklaget for ikke at have udleveret alt regnskabsmateriale, "skønt han i henhold til parternes aftale havde forpligtet sig til at sende alt, når klageren havde indbetalt 1. rate på 20.000 kr., hvilket hun havde gjort". Det fremgik, at revisor havde opgjort et ubetalt tilgodehavende på 40.000 kr., men havde erklæret sig villig til at udlevere regnskabsmateriale, hvis der blev betalt 20.000 kr. straks og resten i den følgende måned. Nævnet lagde til grund, at revisor fortsat havde et forfaldent, men ubetalt honorarkrav, og at han i et vist omfang stadig ikke havde udleveret regnskabsmateriale, der var resultatet af hans egen arbejdsindsats. 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, og nævnet havde ikke kompetence til at tage stilling til honorarkravets berettigelse, jf. revisorlovens § 43, stk. 3. Nævnet konstaterede videre, at parterne i anledning af deres mellemværende havde indgået en aftale om betaling og om udlevering af materiale, og at tvisten for nævnet angik, om revisor havde misligholdt denne aftale. Selv om betalingskravet udsprang af revisors erklæringsarbejde, og tilbageholdelsen var iværksat i tidsmæssig sammenhæng hermed, havde nævnet ikke kompetence til at tage stilling til, hvorvidt revisor havde opfyldt parternes aftale eller ej. Herefter afviste nævnet klagen på dette punkt.

Se endvidere kendelse af 30. november 2011 i sag 3/2011 vedrørende spørgsmålet om revisors pligt til at stille sine arbejds papirer til rådighed, gengivet ovenfor under pligter ved tiltræden og fratræden.

Faktureringsregler:

Ingen afgørelser i beretningsperioden.

Andet:

### ***Kendelse af 16. maj 2011 i sag 56/2010***

*Revisor var tiltrådt som revisor for klageren, men fratrådte uden at have afgivet erklæring. Klagen angik, at revisor uberettiget havde nægtet at udfærdige referat af en telefonsamtale med Skat. Med bemærkning, at et eventuelt referat ville være et internt arbejds papir, som ikke kunne kræves udleveret af klager, blev revisor frifundet.*

## **6.5 Revisortilsynet**

Revisortilsynet blev oprettet ved revisorloven af 2003 samtidig med indførelsen af obligatorisk kvalitetskontrol og fik til opgave at forestå denne kontrol. Dette er også Revisortilsynets opgave ifølge revisorloven af 2008, jf. § 34, stk. 3, jf. § 29. I beretningsperioden hidrørte ca. 1/3 af samtlige indkomne klager fra Revisortilsynet – en markant stigning i forhold til de foregående år.

### **6.5.1 Kompetence**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.4, og RÅ 2010, pkt. 6.5.1.*

Revisortilsynet er – sammen med Erhvervsstyrelsen, jf. § 40, nr. 3, og § 43, stk. 5, 2. pkt. – eneberegtiget til at aktivere *virksomhedsansvaret* for den kontrollerede revisionsvirksomhed, jf. § 35, stk. 6, og § 43, stk. 5, 1. pkt. Som beskrevet under pkt. 6.2.3.2 ovenfor indeholder *gerningsindholdet* flere led, idet der kan straffes,

- når revisionsvirksomheden ikke har opstillet retningslinier for uafhængighed, jf. § 24, stk. 6,
- når revisionsvirksomheden ikke har et kvalitetsstyringssystem, jf. § 28, eller
- 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".

Ligeledes kan Revisortilsynet aktivere et sædvanligt *individualansvar* for revisor personligt for den eller de revisorer, der er tilknyttet den kontrollerede revisionsvirksomhed, jf. § 35, stk. 6, og § 43, stk. 3. *Gerningsindholdet* følger de almindelige regler, jf. ovenfor pkt. 6.2.3.1. Ved siden af § 43, stk. 3, har det næppe selvstændig betydning, at § 35, stk. 6, taler om "fejl og mangler".

Flere parter - Revisionsvirksomheden og revisor(erne) - kan indbringes under samme sag, hvad der hidtil har været det mest almindelige, men det forekommer nu, at Revisortilsynet rejser særskilte klagesager mod hver især.

De beskrevne gerningsindhold indebærer, at den samme erklæringsfejl kan være ansvarspådragende for både revisionsvirksomheden og for revisor. Hvor der således er flere mulige ansvarssubjekter, er det op til Revisortilsynet ved klagens udformning at tage stilling til, hvorvidt ansvaret gøres gældende kumulativt eller alternativt. Afgørelsen herom beror således på tilsynets påtalepraksis. I den forbindelse gengav nævnet i RÅ 2010, pkt. 6.5.1 indholdet af Revisortilsynets notat fra april 2007 herom. Dette har givet anledning til, at Revisortilsynet ved skrivelse af 1. februar 2012 til nævnet har gjort opmærksom på, at den praksis, der dengang blev beskrevet i notatet, ikke længere følges. Det hedder herom i skrivelserne bl.a.:

*“Notatet indeholder tillige en kort beskrivelse af Revisortilsynets praksis for indbringelser på daværende tidspunkt.*

*Ved læsning af Revisornævnets årsberetning kan man imidlertid få det indtryk, at Revisortilsynet skal følge den beskrivelse om Tilsynets praksis, som fremgår i notatet fra 2007. Revisortilsynets praksis har dog helt naturligt udviklet sig i takt med, at Tilsynet har opnået en erfaring med indbringelse af sager for Revisornævnet, og i takt med, at sagerne har ændret karakter fra at være spørgsmål om, hvorvidt der overhovedet var et kvalitetsstyringssystem, til spørgsmål om, hvorvidt kvalitetsstyringssystemet er tilstrækkeligt og anvendes.*

*I forhold til Revisornævnets praksis har Revisortilsynet for eksempel konstateret, at Revisornævnet afviste at behandle indbringelser af revisionsvirksomheder, som var ophørt med at eksistere eller som havde frameldt sig Revireg. Revisortilsynet har derfor af præventive grunde fundet det nødvendigt at indbringe både revisionsvirksomheden og revisor for fejl, som egentlig er foranlediget af mangler i revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem, men hvor revisor har et selvstændigt ansvar for opgaveløsningen. Der er ikke tale om en materielt anderledes begrundet indbringelse fra Revisortilsynets side, men om et processuelt præventivt skridt for at sikre, at der ikke kan spekuleres i at lukke en revisionsvirksomhed, der er indbragt for mangler i kvalitetsstyringssystemet.*

*Revisortilsynet skal endvidere bemærke, at Revisortilsynet i overensstemmelse med god forvaltningsskik ved stillingtagen til sagen, herunder om der skal ske indbringelse for Revisornævnet, altid foretager en individuel bedømmelse af sagen. Der kan således være specifikke årsager i den konkrete sag, der bevirker, at Revisortilsynet ikke finder, at der skal ske indbringelse.”*

*Revisortilsynet håber, at Tilsynet med dette brev måtte have fjernet eventuelle usikkerheder i Tilsynets praksis."*

#### **6.5.1.1 Afgrænsning i forhold til Erhvervsstyrelsen**

Ved revisorloven af 2008 blev der etableret et egentlig offentligt tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder. Bestemmelsen herom findes i § 32, der foreskriver, at Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for dette tilsyn, herunder bl.a. kvalitetskontrol efter §§ 34 – 36 og disciplinære sanktioner efter §§ 43 – 47 samt undersøgelser, jf. §§ 37 – 42. Dette udtrykkes i forarbejderne (de almindelige bemærkninger til lovforslaget, pkt. 3.3.2.2) således, at "Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bliver den overordnede ansvarlige myndighed, der i udførelsen af sine opgaver bistås af Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Revisornævnet". Hvor forarbejderne til revisorloven af 2003 omtalte Revisortilsynet som et "uafhængigt Revisortilsyn" (de almindelige bemærkninger, pkt. 3.2, litra g), hedder det nu i revisorloven af 2008, at "Tilsynet er underlagt kontrol fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ..." (bemærkningerne til § 34, stk. 2).

Det nye regelsæt har givet nævnet anledning til følgende overvejelser om kompetenceforholdet mellem styrelsen og Revisortilsynet ved behandlingen af en konkret sag, der angik forløbet af en kvalitetskontrol og kom frem til påkendelse i nævnet i beretningsperioden:

#### ***Kendelse af 29. juni 2011 i sag 35/2010***

*På grundlag af Reviregs udvisende havde RT på sædvanlig måde udtaget en virksomhed, der var registreret som revisionsvirksomhed, til kvalitetskontrol. Ved enkeltsagskontrollen blev der angiveligt fundet flere fejl, som var begået af den eneste revisor, der ifølge Revireg var tilknyttet virksomheden. Imidlertid medførte kontrollen også, at virksomheden ansås for med urette at have anmeldt sig som en revisionsvirksomhed til Revireg. Herefter indgav E&S – og ikke RT – klage til nævnet over den pågældende revisor i anledning af de forefundne fejl. Nævnet konstaterede, at Revisortilsynet havde udtaget virksomheden til kvalitetskontrol på grundlag af, at den ifølge Revireg dengang havde status som revisionsvirksomhed, og at revisor på daværende tidspunkt var tilknyttet virksomheden ifølge Revireg. Efter at have gennemgået oplysningerne om proceduren for styrelsens godkendelse af revisionsvirksomheder efter § 13 på grundlag af styrelsens redegørelse af 18. februar 2011 i sag 56/2009 (gengivet ovenfor under pkt. 6.2.2.2) udtalte nævnet:*

*"Når en på denne måde godkendt revisionsvirksomhed er udtaget til kvalitetskontrol, tilkommer det efter § 35, stk. 5 og 6, Revisortilsynet at tage stilling til konsekvenserne af den gennemførte kvalitetskontrol, herunder om der er fundet fejl eller mangler hos de kontrollerede, som giver anledning til indbringelse for Revisornævnet.*

*Det forhold, at det ved kontrollen konstateres, at den udtagne virksomhed ikke opfylder revisorlovens øvrige betingelser for at være en revisionsvirksomhed og således med urette har anmeldt sig til eller opretholdt sin anmeldelse i Revireg, kan på denne baggrund ikke bevirke, at Revisortilsynets kompetence til at tage stilling til, om den eller de tilknyttede godkendte revisorer personligt skal indbringes for Revisornævnet, ophører.*

*Herefter tilkommer det efter § 35, stk. 6, alene Revisortilsynet at afgøre, hvorvidt indklagede i anledning af den foretagne kvalitetskontrol skal indbringes for nævnet. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har således ved som sket at træffe den pågældende afgørelse ikke handlet inden for sin saglige kompetence, og afgørelsen har derfor ikke fornøden hjemmel i revisorloven. Som følge heraf afviser Revisornævnet denne del af klagen.”*

#### **6.5.1.2 Afgrænsning i forhold til kontrollanten**

Efter revisorlovens § 34, stk. 3, har Revisortilsynet til opgave at sikre, at den obligatoriske kvalitetskontrol efter § 29 gennemføres i overensstemmelse med gældende regler. Herunder udpeger Revisortilsynet kvalitetskontrollanterne, jf. revisorlovens § 35, stk. 1, og § 6 i bekendtgørelsen om kvalitetskontrol. Kontrollanterne, der i almindelighed er revisorer, skal ifølge revisorlovens § 35, stk. 3, udfærdige en rapport om kontrollen til Revisortilsynet, og denne rapport har status som en erklæring efter § 1, stk. 2.

På grundlag af denne erklæring skal Revisortilsynet efter § 35, stk. 5 og 6, tage stilling til kontrollen. I den forbindelse har Revisortilsynet adgang til selv at udføre kontrolbesøg, eventuelt med deltagelse af kontrollanten, og kan i øvrigt forlange oplysninger i fornødent omfang fra revisionsvirksomheden og dens revisorer, jf. § 35, stk. 4, og § 29, stk. 4. Ved sin afgørelse om udfaldet af den gennemførte kvalitetskontrol har Revisortilsynet følgende reaktionsmuligheder:

- godkendelse (ingen yderligere bemærkninger)
- påtale (eventuelt med nyt kontrolbesøg)
- indbringelse for Revisornævnet.

Undertiden forekommer det, at kontrollanten eller Revisortilsynet finder behov for korrektion i forhold til den afgivne erklæring. I RÅ 2010, pkt. 6.5.7, er omtalt nogle tilfælde, hvor kontrollanten har ændret sin erklæring. Som anført sammesteds har nævnet antaget, at *Revisortilsynet ikke er bundet af kontrollantens erklæring og derfor også kan inddrage nye forhold i en klage til nævnet* (kendelse af 21. december 2010 i sag 71/2009, jf. RÅ 2010, pkt. 6.5.7).

I beretningsperioden fremkom nedennævnte sag, hvor nævnet på ny fik lejlighed til uddybende at behandle forholdet mellem kontrollantens erklæring og Revisortilsynet. Nævnet fandt – som tidligere – at

Revisortilsynet ikke var bundet af erklæringen, hverken med hensyn til indhold, fakta eller bedømmelse. Nævnet fandt videre, at Revisortilsynet havde pligt til at foretage en prøvelse af kontrollantens erklæring og var berettiget til at tilsidesætte erklæringen helt eller delvis, selv om dette måtte være til ugunst for den kontrollerede. Inddragelse af nye forhold i en klage til nævnet - som Revisortilsynet således var berettiget til - måtte imidlertid forudsætte, at den kontrollerede revisionsvirksomhed og/eller revisor havde haft lejlighed til at udtale sig, inden Revisortilsynet traf afgørelse om indbringelse for nævnet. Sagens hovedspørgsmål var i øvrigt, hvor udfarende Revisortilsynet kunne være i sin prøvelse af kontrollantens erklæring. Kontrollanten havde først afgivet én erklæring, men havde knap et halvt år senere afgivet en ny og mere belastende erklæring til Revisortilsynet om den samme kontrol. Nævnet iværksatte en høring af Revisortilsynet om baggrunden herfor. Nævnet lagde herefter til grund, at Revisortilsynet reelt havde tilsidesat kontrollantens først afgivne erklæring og derpå bevæget ham til at afgive en ny og skærpet erklæring, uden at den indklagede revisor i øvrigt var gjort bekendt hermed. Dette fandtes ikke i overensstemmelse med Revisortilsynets beføjelser efter § 35. Nævnet fastslog, at den gennemførte kvalitetskontrol herefter var behæftet med en så væsentlig mangel, at den ikke kunne danne grundlag for en disciplinærstraffesag med fældende udfald mod revisionsvirksomheden og dens indehaver, og med denne begrundelse blev klagen afvist for begges vedkommende (dissens for realitetsbehandling).

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 4/2010**

*RT havde indklaget en revisionsvirksomhed og dens revisorindehaver. Kontrollanten havde først afgivet en erklæring den 23. oktober 2008 og derpå en ny erklæring den 7. april 2009. Nævnet iværksatte en høring af RT og anførte:*

*“...*

*Kontrollantens oprindelige erklæring kunne således ikke danne grundlag for en klage mod revisor personlig og kunne, såfremt tilføjelsen blev inddraget, højst føre til en klage vedrørende en enkelt af de fem kontrollerede sager (assistancesagen), men det fremgik i øvrigt ikke, om også revisor var blevet underrettet om denne tilføjelse til erklæringen.*

*På den baggrund har Revisornævnet forstået, at Revisortilsynets klage bygger på en kontrollanterklæring, der efter ca. et halvt års forløb i væsentlig grad blev ændret til skade for revisor personlig i forhold til indholdet af den oprindelige erklæring.*

*Om baggrunden for denne skærpelse af kontrollantens erklæring har Revisortilsynet i klagen alene oplyst følgende:*

*“På baggrund af de drøftelser, som Revisortilsynet havde med kontrollanten efter modtagelse af erklæring og arbejds papirer*

modtog Revisortilsynet den 7. april 2009 en ny erklæring om den udførte kontrol."

*I den anledning og efter at have drøftet sagen på et møde skal Revisornævnet anmode Revisortilsynet om en udtalelse om hjemmelsgrundlaget for, at Revisortilsynet kan anses berettiget til at foranledige kontrollanten til at foretage omgørelse til skade for revisor af en erklæring, som kontrollanten selv har afgivet i sin egenskab af revisor og i henhold til § 1, stk. 2, i Revisorloven.*

..."

RT svarede efter høring af E&S:

..."

*Kvalitetskontrollantens erklæring om kvalitetskontrol udgør som anført ovenfor således ikke nogen form for forvaltningsretlig afgørelse, som den kontrollerede revisionsvirksomhed kan støtte ret på eller have forventning til vil være endelig. Afgørelse vedrørende kvalitetskontrollens resultat og dens konsekvenser træffes alene af Revisortilsynet.*

*Heraf følger også, at Revisortilsynet kan indhente yderligere oplysninger eller selv gå ind og foretage kontrolarbejde, når erklæringen ikke er rigtig eller kvalitetskontrollantens arbejde ikke i øvrigt er fyldestgørende og tilfredsstillende.*

*Afslutningsvist skal bemærkes, at det er Revisortilsynets opfattelse, at tilsynet ikke har hjemmel til at pålægge en kvalitetskontrollant at ændre i sin erklæring, idet det er kvalitetskontrollanten, der har ansvaret for sin erklæring. Revisortilsynet kan dog i sagens natur gøre kvalitetskontrollanten opmærksom på forhold i erklæringen, som ikke afspejler de virkelige forhold. Kontrollanten træffer herefter egenhændig beslutning om, hvorvidt kontrollanten vil ændre erklæringen eller udarbejde en ny erklæring.*

*Afslutningsvist skal Revisortilsynet gøre opmærksom på, at det ville være i strid med 8. direktivs artikel 29 om kvalitetskontrollens uafhængighed, såfremt Revisortilsynets virke var begrænset til forhold, som kvalitetskontrollanten har nævnt i erklæringen.*

..."

*Nævnet afgjorde sagen med følgende præmisser, der her gengives i deres helhed:*



*“Kontrolbesøget i revisionsvirksomheden blev udført den 20. oktober 2008 af en godkendt revisor som kvalitetskontrollant og blev afsluttet med en erklæring, der ifølge revisorlovens § 35, stk. 3, sidste pkt., er omfattet af § 1, stk. 2, og dermed er afgivet af den pågældende som offentlighedens tillidsrepræsentant.*

*Ved udførelsen af sit hverv som kvalitetskontrollant skal denne efter § 35, stk. 2, følge de generelle forskrifter, der er fastsat i loven og de i medfør heraf udstedte regler.*

*Det forhold, at kontrollantens erklæring er omfattet af § 1, stk. 2, indebærer samtidig, at kontrollanten ved afgivelsen af sin erklæring som offentlighedens tillidsrepræsentant er uafhængig af parterne, jf. § 16, stk. 1, samt forarbejderne hertil, og at kontrollanten ikke – hverken direkte eller indirekte – er undergivet instruktion – hverken fra den kontrollerede, fra Revisortilsynet eller andre – med hensyn til den konkrete erklæringsopgave og erklæringens konkrete indhold, herunder kontrollantens konklusioner om forløbet af kontrollen.*

*I det foreliggende tilfælde har Revisortilsynet reelt tilsidesat kontrollantens først afgivne erklæring og bevæget ham til efter længere tids forløb at afgive en ny erklæring med et indhold, der i væsentlig grad var skærpet til skade for de indklagede. Efter de foreliggende oplysninger er dette sket, uden at de indklagede samtidig blev bekendt med dette skridt fra Revisortilsynets side.*

*Denne fremgangsmåde er ikke i overensstemmelse med de beføjelser, der er tillagt Revisortilsynet efter § 35, stk. 4, ved udførelsen af de opgaver, som påhviler tilsynet efter stk. 5 og 6 samt § 34, stk. 3.*

*Efter disse bestemmelser har Revisortilsynet pligt til at sikre, at kvalitetskontrollen gennemføres i overensstemmelse med lovens regler. Revisortilsynet skal derfor forholde sig til den erklæring, som kontrollanten har afgivet, og er ikke bundet af dens indhold. Det følger endvidere af Revisortilsynets lovbestemte opgaver, at tilsynet heller ikke ved klage til nævnet er bundet af de fakta, som kontrollanten har lagt til grund for sin erklæring, eller af den bedømmelse, som kontrollanten har anlagt, men er berettiget til at inddrage forhold, som ikke har ført til påtale i form af forbehold i kontrollantens erklæring, såfremt den kontrollerede har haft lejlighed til at udtale sig, inden beslutningen om indbringelse for nævnet er truffet (jf. kendelse af 21. december 2010 i sag 71/2009). Revisortilsynet har således pligt til som led i håndhævelsen af gældende regler at foretage*

en prøvelse af kontrollantens erklæring og er herved berettiget til helt eller delvis at tilsidesætte erklæringen som urigtig eller ufuldstændig, også selv om dette er til skade for den kontrollerede. Men dette må i så fald ske ved, at Revisortilsynet i overensstemmelse med § 35, stk. 4, sætter sin egen vurdering i stedet og selvstændigt tager stilling til, om der foreligger fejl, mangler eller forbedringsområder hos den kontrollerede - om fornødent ved selv at udføre eller deltage i kontrolbesøg hos denne - og ikke ved, at kontrollanten bevæges til at ændre sin erklæring på væsentlige punkter til skade for den kontrollerede og uden dennes viden.

4 medlemmer (Karin Hansen, Ole Neerup, Birthe Werner og Taber Rasmussen) udtaler herefter:

Vi finder derfor, at den gennemførte kvalitetskontrol er behæftet med en så væsentlig mangel, at den ikke kan danne grundlag for gennemførelsen af en disciplinærstraffesag med et fældende udfald mod den kontrollerede revisionsvirksomhed og dennes indehaver.

Herefter - og da Revisornævnet ikke har adgang til at ophæve Revisortilsynets afgørelse og hjemvise sagen til fornyet behandling - stemmer vi for at frifinde de indklagede.

1 medlem (Kristian Koktvedgaard) udtaler:

Revisortilsynets ageren i sagen giver anledning til at rejse en berettiget tvivl om kontrollantens uafhængighed og dermed den gennemførte kvalitetskontrol. Dette skyldes, at Revisortilsynet efter at have drøftet sagen med kontrollanten uden yderligere overvejelse godtager en ny erklæring fra kontrollanten med et væsentligt ændret indhold i forhold til den oprindeligt afgivne erklæring. Uagtet at den gennemførte kvalitetskontrol er behæftet med væsentlige mangler, finder jeg dog, at Revisortilsynet ved indkaldelse af arbejds papirer - uanset om kvalitetskontrollantens erklæring senere er ændret til skade for indklagede - har tilvejebragt et bevismateriale, der kan danne grundlag for gennemførelse af en disciplinær straffesag, hvorfor jeg finder, at de enkelte klagepunkter bør realitetsbehandles individuelt.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, hvorefter de indklagede frifindes."

### 6.5.1.3 Udøvelsen af Revisortilsynets påtalebeføjelse

Nævnet har tidligere antaget, at *Revisortilsynet ikke ved sin virksomhed er bundet af kontrollantens erklæring*, men er berettiget til både at udelade forhold, der er påtalt i erklæringen, og – hvad der har større praktisk betydning – at inddrage forhold, der ikke er blevet omtalt heri. Se hertil RÅ 2010 pkt. 6.5.7. Nævnet har i beretningsperioden fastholdt denne linie.

#### **Kendelse af 29. juni 2011 i sag 4/2010**

*Udtalt, at RT havde pligt til at sikre, at kvalitetskontrollen blev gennemført i overensstemmelse med lovens regler. RT skulle derfor forholde sig til den erklæring, som kontrollanten havde afgivet, og var ikke bundet af dens indhold. Det fulgte endvidere af RT's lovbestemte opgaver, at RT heller ikke ved klage til nævnet var bundet af de fakta, som kontrollanten havde lagt til grund for sin erklæring, eller af den bedømmelse, som kontrollanten havde anlagt, men var berettiget til at inddrage forhold, som ikke havde ført til påtale i form af forbehold i kontrollantens erklæring, såfremt den kontrollerede havde haft lejlighed til at udtale sig, inden beslutningen om indbringelse for nævnet var truffet.*

#### **Beslutning af 29. juni 2011 i sag 28/2010**

*Udtalt, at det påhvilede RT som en lovbestemt pligt at sikre, at kvalitetskontrollen blev gennemført i overensstemmelse med lovens regler. RT skulle herved forholde sig til den erklæring, som kontrollanten havde afgivet, og var ikke bundet af dens indhold. RT havde således pligt til som led i håndhævelsen af gældende regler at foretage en prøvelse af kontrollantens erklæring og var herved berettiget til helt eller delvis at tilsidesætte erklæringen som urigtig eller ufuldstændig, også selv om dette var til skade for den kontrollerede.*

Klageren er rådig over påtalen, og nævnet træder kun i funktion i det omfang, hvori der er rejst påtale, jf. ovenfor pkt. 6.3 og 6.3.4. For Revisortilsynets vedkommende gælder derfor, at nævnet kun kan tage stilling til et forhold, når det er inddraget som et klagepunkt i sagen af den påtaleberettigede. Nævnet kan således ikke påkende et forhold, der ikke er omfattet af klagen. Klageskrivelserne fra Revisortilsynet består ofte af mange sider med længere redegørelser for tilsynets synspunkter og er ledsaget af et betydeligt bilagsmateriale, navnlig kontrollantens erklæring med tilhørende arbejdsoplysninger, og tilsynet er som nævnt ikke bundet af kontrollantens vurderinger i hverken den ene eller den anden retning. Det er derfor vigtigt, at der er en klar identifikation af, hvad der er Revisortilsynets klage ("tiltalen") mod revisor eller revisionsvirksomheden, og hvad der blot er anbringender til støtte herfor. Nævnet har i beretningsperioden fastholdt den linie, der i tidligere år blev lagt ved kendelsen af 21. december 2010 i sag 71/2009 (se RÅ 2010, pkt. 6.3.4).

#### **Kendelse af 28. marts 2011 i sag 45/2010**

*Nævnet udtalte, "at Revisortilsynets klage er upræcis i sin angivelse af hvilke forhold, der klages over. Nævnet finder, at klagen kun kan anses for at angå de to forhold, som Revisortilsynet har angivet i klageskrivelsens indledning inden den nærmere*

sagsfremstilling og begrundelse, og som nævnet har angivet ovenfor i afsnittet om klagen. Det efterfølgende forhold om manglende efterfølgende intern kvalitetskontrol, som Revisortilsynet alene har medtaget i sin efterfølgende argumentation, kan ikke anses for at være kvalificeret som et klagepunkt. Dette punkt tages derfor ikke under påkendelse.”

**Kendelse af 29. april 2011 i sag 44/2010**

RT havde bl.a. indklaget revisor personligt og anførte for hans vedkommende, at ”Indbringelsen for Revisornævnet er begrundet i følgende punkter:

Registreret revisor ... har ikke udført sine arbejdsopgaver i henhold til revisorloven, idet det udførte arbejde er behæftet med fejl og mangler, ligesom det er utilstrækkeligt dokumenteret.”

Nævnet fandt anledning til at bemærke, at RT's klage på dette punkt måtte forstås således, at den angik de 10 punkter, som kontrollanten ifølge sine arbejdsrapporter bemærkede ved enkeltsagskontrollen. Endvidere udtalte nævnet, at således som klagen mod revisionsvirksomheden var formuleret, fandtes spørgsmålet om eventuel manglende udførelse af efterfølgende intern kvalitetskontrol ikke at være kvalificeret som et klagepunkt, hvorfor dette spørgsmål ikke toges under påkendelse.

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 80/2010**

RT klagede over, at revisor over en årrække havde afgivet erklæringer i form af revisionspåtegninger på det samme selskabs årsrapporter for 2004 – 07 gennem en virksomhed, der ikke var registreret i Revireg. Revisor havde drevet en personlig enkeltmandsvirksomhed siden 1998, som først var blevet registreret i Revireg i 2008, og samtidig var revisor selv blevet tilmeldt Revireg som tilknyttet sin revisionsvirksomhed. Nævnet bemærkede, at klagen, således som den på dette punkt var formuleret, alene angik, at erklæringsafgivelsen havde fundet sted gennem en virksomhed, der ikke var registreret i Revireg, og ikke tillige det forhold, at ej heller revisor selv var registreret i Revireg (han kunne eventuelt have været registreret, men blot som tilknyttet en anden revisionsvirksomhed).

Nævnet har i beretningsperioden henstillet, at den årsrapport, navnlig den påtegning, som klagen angår, fremlægges af Revisortilsynet.

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 80/2010**

Udtalt, at RT ikke, som man burde, havde fremlagt den relevante side i årsrapporten.

**Kendelse af 30. november 2011 i sag 21/2011**

RT påberåbte sig fejl i 3 ud de 4 enkeltsager, der var udtaget ved kvalitetskontrollen. Nævnet bemærkede, at RT ikke havde fremlagt revisionspåtegningen i den ene af de påberåbte sager.

Klagen bør således være underbygget med objektive oplysninger og bilag, der giver nævnet en vis mulighed for selvstændigt at forholde sig til de vurderinger, som kontrollanten og Revisortilsynet har anlagt og påberåber sig.

### **Kendelse af 19. december 2011 i sag 18/2011**

Efter kvalitetskontrol indklagede RT dels revisor, dels revisionsvirksomheden. Klagen angik bl.a. en række erklæringsmangler, som påberåbtes som ansvarspådragende for revisor personligt, og som endvidere dannede grundlag for klagen mod revisionsvirksomheden for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet. Om dette klagepunkt udtalte nævnet følgende i sine præmisser:

*“Hovedspørgsmålet under denne sag er, om de enkeltsager, som Revisortilsynets klage angår, var behæftet med de fejl og mangler, som kvalitetskontrollanten har angivet, og – i bekræftende fald – om dette begrunder individualansvar for revisor personligt, jf. forhold 3, og tillige virksomhedsansvar for revisionsvirksomheden for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, jf. forhold 2.*

*Revisor og revisionsvirksomheden har bestridt, at de 3 revisionsopgaver, der blev udtaget til kontrol, var behæftede med fejl og mangler som angivet af kvalitetskontrollanten. Revisortilsynet har bevisbyrden for klagens berettigelse. Det påhviler derfor Revisortilsynet at godtgøre, at de pågældende fejl og mangler forelå. Ud over årsrapporten for 2008 i den ene af de 3 revisionsopgaver har Revisortilsynet imidlertid kun fremlagt kvalitetskontrollantens egne checklister med dennes egne vurderinger og konklusioner, der er skønsprægede og i nogen grad forsigtige i sit ordvalg. Derimod har Revisortilsynet ikke ved fremlæggelse af regnskabsmateriale såsom årsrapporter, revisionsprotokoller, erklæringer, arbejds papirer fra revisor el. lign. imødegået revisors detaljerede oplysninger over for nævnet.*

*Som følge heraf er nævnet reelt afskåret fra at kunne foretage en selvstændig efterprøvelse af kvalitetskontrollantens vurderinger. Efter en samlet bedømmelse finder nævnet herefter ikke, at Revisortilsynet har godtgjort, at revisor har gjort sig skyldig i de af forhold 3 omfattede erklæringsmangler, hvorfor revisor frifindes i dette forhold. Der er derfor heller ikke grundlag for at fastslå, at der har foreligget erklæringsmangler, der måtte tilskrives, at revisionsvirksomheden har forsømt i tilstrækkelig grad at anvende kvalitetsstyringssystemet. Revisionsvirksomheden frifindes således for klagen under forhold 2.”*

De offentlige myndigheder (m.v.), der er opregnet i revisorlovens § 43, stk. 6, er fritaget for det ellers gældende krav om retlig interesse som betingelse for påtalebeføjelse. Dette hænger sammen med, at de pågældende offentlige myndigheder sædvanligvis handler som myndighed inden for deres offentligretlige

ressort ("jure imperii"), når de indgiver klage til nævnet. Hvor dette undtagelsesvis ikke er tilfældet, og myndigheden derfor handler på privatretligt grundlag, f. eks. som klient i forhold til revisor ("jure gestionis"), må også disse myndigheder formentlig være underlagt det sædvanlige krav om retlig interesse.

Ovenfor under pkt. 6.3.1 er det omtalt, hvorledes efterfølgende omstændigheder undertiden kan bevirke, at den retlige interesse og dermed påtalebeføjelsen mistes. Tilsvarende omstændigheder kan for de her omtalte offentlige myndigheder, der er fritaget for kravet om retlig interesse, undertiden føre til, at en bindende påtalebegrænsning må anses for at foreligge. Afgørelsen herom beror på en konkret vurdering af de nærmere omstændigheder i den enkelte sag. Nævnets bedømmelse synes herved påvirket af, at det kan være svært for nævnet at få nærmere oplysning om de relevante omstændigheder på dette punkt.

I følgende tilfælde skete der realitetsbehandling:

**Kendelse af 13. september 2011 i sag 68/2010**

*Den 24. marts 2010 afgav revisor revisionspåtegning på årsrapporten 2008-09 for et ApS. Årsrapporten blev indsendt til E&S, der imidlertid vurderede, at den ikke var revideret. Derfor returnerede E&S den til ApS med anmodning om indsendelse af en berigtiget årsrapport. Som følge heraf afgav revisor den 20. august 2010 en ny revisionspåtegning, hvorpå E&S den 23. august 2010 modtog den nye og berigtigede årsrapport. Den 20. oktober 2010 indklagede E&S revisor for erklæringsfejl i begge påtegninger. Revisor henviste bl.a. til, at han ikke burde straffes 2 gange, når han havde rettet ind, da styrelsen forkastede den første påtegning. Nævnet konstaterede, at revisor havde afgivet 2 erklæringer, som hver især var omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, og som dermed var omfattet af nævnets kompetence, uanset at E&S ikke havde accepteret den først indsendte årsrapport. For mangler ved begge erklæringer blev revisor herefter pålagt en bøde på 50.000 kr.*

I følgende tilfælde skete der derimod afvisning:

**Beslutning af 29. juni 2011 i sag 28/2010**

*I anledning af en konkret kvalitetskontrol fandt RT, at kontrollantens erklæring, der var afgivet i 2008, var behæftet med fejl vedrørende spørgsmålet, om revisorlovens bestemmelser om ejerskab var overholdt i relation til den kontrollerede revisionsvirksomhed. RT genoptog derfor en række ældre sager, hvori den pågældende kontrollant også havde afgivet erklæring, og fandt, at 4 erklæringer, som kontrollanten havde afgivet i årene 2005 – 07, ligeledes var behæftet med tilsvarende fejl. Som følge heraf indklagede RT i juni 2010 kontrollanten både vedrørende den aktuelle og de 4 tidligere erklæringer. Det fremgik, at RT havde påpeget fejlen i den aktuelle erklæring over for kontrollanten, der foranlediget heraf havde afgivet en ny erklæring i januar 2009,*

hvorpå RT på dette grundlag i marts 2009 havde godkendt kvalitetskontrollen. Nævnet afviste denne del af klagen med følgende præmisser:

*"I sag nr. 1 valgte Revisortilsynet at gøre indklagede opmærksom på, at hans erklæring af 23. oktober 2008 var mangelfuld, for så vidt angik ejerbestemmelsernes overholdelse, og anmodede indklagede om at rette fejlen ved afgivelse af en ny erklæring, der herefter fremkom den 19. januar 2009 og trådte i stedet for den først afgivne.*

*Henset til en disciplinærklages straffesagslignende karakter finder nævnet, at denne fremgangsmåde – hvis lovmæssighed i øvrigt ikke foreligger til prøvelse under denne sag, jf. herved nævnets samtidige kendelse i sag 4/2010 - samtidig indebærer et stiltiende afkald, hvorved Revisortilsynet har afskåret sig fra senere disciplinærmæssigt at kunne påtale manglerne ved den første erklæring som sket ved klagen af 2. juni 2010. Nævnet afviser derfor denne del af klagen, jf. nævnets samtidige kendelse i sag 35/2010."*

*Klagen over de genoptagne erklæringer blev ligeledes afvist med følgende begrundelse:*

*"Hvad dernæst angår sag nr. 2 – 5, må nævnet på det foreliggende grundlag lægge til grund, at klagen udspringer af en genoptagelse af ældre sager, som oprindeligt var blevet afsluttet af Revisortilsynet, uden at forholdene vedrørende ejerbestemmelserne dengang gav anledning til påtale over for den kontrollerede revisionsvirksomhed.*

*Herefter udtaler 6 medlemmer (...)*

*Det påhviler Revisortilsynet som en lovbestemt pligt at sikre, at kvalitetskontrollen gennemføres i overensstemmelse med lovens regler. Revisortilsynet skal derfor forholde sig til den erklæring, som kontrollanten har afgivet, og er ikke bundet af dens indhold. Revisortilsynet har således pligt til som led i håndhævelsen af gældende regler at foretage en prøvelse af kontrollantens erklæring – herunder også med hensyn til ejerbestemmelsernes overholdelse - og er herved berettiget til helt eller delvis at tilsidesætte erklæringen som urigtig eller ufuldstændig, også selv om dette er til skade for den kontrollerede.*

*På denne baggrund finder vi, at udgangen på Revisortilsynets oprindelige sagsbehandling i de 4 ældre controlsager samtidig har været egnet til hos indklagede som kontrollant at skabe en berettiget forventning om, at der ikke med hensyn til ejerbestemmelsernes overholdelse senere ville blive*

indledt disciplinær forfølgning mod ham i anledning af den erklæring, som han havde afgivet til brug for Revisortilsynets afgørelse om kvalitetskontrollen. Som følge heraf og henset til en disciplinærklages straffesagslignende karakter finder vi, at Revisortilsynet ikke er berettiget til – nu ved en genoptagelse op til flere år senere og til skade for kontrollanten – at påtale sådanne mangler ved de afgivne erklæringer, som dengang kunne og burde være opdaget af Revisortilsynet som påtalemyndighed, men ikke blev det. Vi stemmer derfor at afvise klagen vedrørende sag 2 – 5.”

1 medlem afgav følgende dissens for realitetsbehandling:

“Når Revisortilsynet får nye oplysninger, finder jeg, at tilsynet er berettiget til at revurdere erklæringer i tidligere afsluttede sager og herunder indbringe kontrollanten, hvis der nu konstateres fejl. Dette understreges af, at kontrollantens erklæring er omfattet af lovens § 1, stk. 2, og at der ikke ud over forældelsesreglerne er indført anden tidsmæssig begrænsning i Revisortilsynets klageadgang. Jeg finder derfor ikke, at klagen vedrørende sag 2 – 5 kan afvises, og stemmer således for tage denne del af klagen under påkendelse i realiteten.”

#### **Kendelse af 29. juni 2011 i sag 35/2010**

E&S havde i juni 2010 indbragt revisor for bl.a. at have afgivet en erklæring, der ikke var affattet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen. Revisor havde den 15. juli 2009 afgivet revisionspåtegning på årsrapporten for et selskab og havde heri meddelt supplerende oplysninger om, at selskabets beholdning af pantebreve burde nedskrives til 0 kr., hvorved mere end 40 % af indskudskapitalen ville være tabt. Klagen fra E&S gik ud på, at denne information ikke kunne gives som en supplerende oplysning, men i stedet skulle have fundet udtryk i et forbehold. Det fremgik af sagen, at E&S forinden havde korresponderet med revisor om spørgsmålet, og at revisor på denne baggrund den 1. oktober 2009 havde indsendt årsrapporten på ny med en korrekt udformet påtegning med forbehold. Nævnet udtalte herom:

“Efter det oplyste om korrespondancen mellem Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og indklagede om revisionspåtegningen valgte styrelsen at gøre indklagede opmærksom på, at udformningen af hans erklæring af 15. juli 2009 var ukorrekt, og foranlediget heraf rettede indklagede den påpegede fejl ved afgivelse af en ny erklæring, der herefter fremkom den 1. oktober 2009 og trådte i stedet for den først afgivne.

Henset til en disciplinærklages straffesagslignende karakter finder nævnet, at denne fremgangsmåde samtidig indebærer et stiltiende afkald, hvorved Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har afskåret sig fra senere



*disciplinærmæssigt at kunne påtale manglerne ved den første erklæring som sket ved klagen af 24. juni 2010. Nævnet afviser derfor denne del af klagen, jf. beslutning af 29. juni 2011 i sag 28/2010.”*

## **6.5.2 Standardbøden ved virksomhedsansvar for mangler ved kvalitetsstyringssystem**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.4.1, og RÅ 2010, pkt. 6.5.2 samt 6.5.4.*

Nævnet har i beretningsperioden fastholdt sin efterhånden mangeårige praksis, hvorefter sanktionen til en revisionsvirksomhed for mangler ved kvalitetsstyringssystemet som udgangspunkt fastsættes til en bøde på 100.000 kr. i 1. gangstilfælde, jf. UfR 2009.2571Ø, og til 150.000 kr. i gentagelsestilfælde (se hertil RÅ 2010, pkt. 6.5.4).

Nævnet foretager en konkret bedømmelse af, om den enkelte sags omstændigheder bør føre til fravigelse af udgangspunktet, og har i beretningsperioden i et enkelt tilfælde anvendt en lavere bødeposition.

### ***Kendelse af 29. juni 2011 i sag 80/2010***

*En mindre enkeltmandsvirksomhed havde kun ca. 10 klienter og heraf blot 1 sag vedrørende erklæringsarbejde, der var omfattet af revisorloven. Omsætningen i revisionsvirksomheden androg ca. 436.000 kr. årligt, og mindst 85 % af omsætningen hidrørte fra assistance som "underleverandør" til ikke registreret revisorvirksomhed. Det årlige honorar vedrørende den eneste revisionssag androg ca. 5.000 kr. Under hensyn til, at revisionsvirksomheden kun i meget ubetydeligt omfang beskæftigede sig med erklæringsopgaver, måtte en konkret vurdering føre til, at det sædvanlige udgangspunkt for sanktionsfastsættelsen, som var en bøde på 100.000 kr., måtte fraviges, og virksomheden pålagdes herefter en bøde på 25.000 kr.*

### **6.5.2.1 Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.5.2.1.*

I denne tilfældegruppe er der ikke forekommet afgørelser i beretningsperioden.

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

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.5.2.2.*

Når kvalitetskontrollen er gennemført i overensstemmelse med Revisortilsynets retningslinier, og der således stikprøvevis er udtaget det foreskrevne antal sager (eller flere) til enkeltsagskontrol, vil nævnet

sædvanligvis anse udfaldet for repræsentativt for standarden for det erklæringsarbejde, der udføres i revisionsvirksomheden.

I beretningsperioden er der i denne tilfældegruppe truffet en enkelt afgørelse:

**Kendelse af 28. marts 2011 i sag 45/2010**

*Ved kvalitetskontrollen i oktober 2009 var der blevet udtaget 7 enkeltsager. Kontrollanten anførte, at revisionsvirksomheden i efteråret 2009 havde udskiftet sit kvalitetsstyringssystem, og tilføjede, at det gamle system "er dog kun blevet anvendt usystematisk og har ikke været synligt på nogen af de ved kvalitetskontrollen udtagne sager". Om det nye system, der lige var indført, bemærkede kontrollanten, at "der forelå ved kvalitetskontrollen den 28/10-09 ingen sager, hvor dette værktøj var anvendt". Nævnet fandt det godtgjort, at der var anskaffet et kvalitetsstyringssystem, men at dette ikke anvendtes i fornødent omfang, og pålagde revisionsvirksomheden en bøde på 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**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.5.2.3.*

Afgørelsen af skyldsspørgsmålet – hvorvidt kvalitetsstyringssystemet er anskaffet, taget i brug og lever op til kravene – beror på en sædvanlig bevisvurdering, hvor Revisortilsynet har bevisbyrden. Det kan herved få betydning, at revisorloven blot påbyder revisionsvirksomheder at anvende et kvalitetsstyringssystem (§ 28), men ikke opstiller specifikke krav til systemets indhold. Det samme gælder bekendtgørelsen om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed, der blot foreskriver, at kvalitetsstyringssystemet skal være fornødent, skal leve op til god kvalitetsstyringsskik og være fyldestgørende i relation til revisionsvirksomhedens størrelse og karakter (§ 20, stk. 1, nr. 1 og 2).

**Kendelse af 30. marts 2011 i sag 45/2007-S, 64/2008-S og 24/2010**

*En revisionsvirksomhed, der var en personlig drevet enkeltmandsvirksomhed og var blevet udtaget til kvalitetskontrol både i 2006, i 2007 og i 2009, blev indklaget af Revisortilsynet for i alle årene ikke at have haft et fornødent kvalitetsstyringssystem. For 2006 havde kontrollanten bl.a. anført, at "Kvalitetsstyringssystemet opfylder kravene ...". Det fremgik, at Revisortilsynet herefter i januar 2007 havde gennemført et supplerende kontrolbesøg sammen med kontrollanten og konstateret, at kvalitetsstyringssystemet bestod af et ca. 7 sideres dokument, som efter tilsynets opfattelse var indholdsmæssigt utilstrækkeligt. Ved kontrollen i 2007 var systemet ikke ændret væsentligt, og kontrollanten mente nu, at "Det foreviste materiale er ikke egnet som kvalitetsstyringssystem". I erklæringen vedrørende kontrollen i 2009 udtalte kontrollanten, "at der er etableret et acceptabelt kvalitetsstyringssystem". Nævnet behandlede sagen mundtligt, hvorunder begge parter*

*gav møde, herunder med kvalitetskontrollanten, og redegjorde for deres synspunkter. Nævnet fandt det herefter ikke godtgjort, at kvalitetsstyringssystemet var utilstrækkeligt til at opfylde lovgivningens krav, og frifandt revisionsvirksomheden.*

Sager, hvor det eneste klagepunkt mod virksomheden består i, at der ikke er sket *vedligeholdelse* - efterfølgende intern kvalitetskontrol - af det i øvrigt anskaffede, installerede og anvendte tilstrækkelige kvalitetsstyringssystem, må henregnes til denne tilfældegruppe.

#### ***Kendelse af 19. december 2011 i sag 18/2011***

*Efter kvalitetskontrol den 27. oktober og 2. november 2009 havde RT bl.a indklaget en revisionsvirksomhed for at ikke at have implementeret et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, idet efterfølgende kontrol ikke var foretaget. Den kontrollerede revisionsvirksomhed var en enkeltmandsvirksomhed. Efter oplysningerne fra E&S om CVR nummer og registreringsforholdene i Revireg måtte nævnet lægge til grund, at revisionsvirksomheden var etableret den 12. november 2008. Revisionsstandarderne foreskrev, at efterfølgende intern kontrol af kvalitetsstyringssystemet skulle foretages årligt. Da RT's kontrol således havde fundet sted inden udløbet af denne 1 års frist og i øvrigt på et tidspunkt, hvor revisionsvirksomheden efter det foreliggende havde anmodet sin interne kontrollant om at foretage gennemgangen, blev revisionsvirksomheden frifundet. Der blev herved tillige henset til, at RT's kontrollant under kontrollen havde anbefalet revisionsvirksomheden at udskifte sit hidtidige kvalitetsstyringssystem, hvilket herefter var sket, ligesom efterfølgende intern kontrol af det nye system var foretaget.*

Se i øvrigt følgende afgørelse fra beretningsperioden:

#### ***Kendelse af 30. november 2011 i sag 20/2011***

*Det fandtes godtgjort, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem ikke indeholdt tilstrækkelige procedurer for accept og fortsættelse af kundeforholdet, for overvejelser om klienternes integritet, for hvidvask og rapportering af økonomisk kriminalitet samt for efterfølgende intern kvalitetskontrol, herunder årlig gennemgang af kvalitetsstyringssystemet, ligesom dokumentation for en sådan gennemgang ikke forelå. Revisionsvirksomheden blev derfor pålagt en bøde på 100.000 kr.*

#### **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**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.5.2.4.*

Ligeledes i denne tilfældegruppe beror det på en sædvanlig bevisvurdering, om Revisortilsynet har ført bevis for, at kvalitetsstyringssystemet ikke anvendes og dermed ikke efterleveres. I denne tilfældegruppe

vil forekomsten af fejl og mangler ved enkeltsagskontrollen - der regelmæssigt begrundes klagen og individualansvaret for revisor - sædvanligvis også blive påberåbt over for revisionsvirksomheden som udgørende beviset for, at der tillige er virksomhedsansvar for utilstrækkelig efterlevelse. Når kontrollanten har fulgt Revisortilsynets retningslinier og stikprøvevis udtaget det foreskrevne antal sager til enkeltsagskontrol, vil nævnet normalt anse grundlaget for kontrollen for at være repræsentativt for kvaliteten af revisionsvirksomhedens erklæringsarbejde. Er der ved denne kontrol fundet gennemgående fejl og mangler af en type, som kvalitetsstyringssystemet skal opfange, vil det fornødne bevis for utilstrækkelig anvendelse af systemet normalt være ført.

**Kendelse af 29. april 2011 i sag 44/2010**

*Nævnet konstaterede, at det fulgte af ansvarsvurderingen vedrørende revisor personligt, at det erklæringsarbejde, som blev udført gennem revisionsvirksomheden, var fejlbehæftet og mangelfuldt i samme omfang. Henset til karakteren af disse fejl og mangler samt deres udbredte forekomst i de 4 enkeltsager, der blev tilfældigt udvalgt ved kvalitetskontrollen, fandt nævnet det godtgjort, at de pågældende fejl og mangler var udslag af, at revisionsvirksomheden generelt havde forsømt at påse, at revisor tog de overvejelser, som kvalitetsstyringssystemet lagde op til, seriøst. Revisionsvirksomheden havde således ikke sikret sig, at det i øvrigt tilfredsstillende kvalitetsstyringssystem, som virksomheden havde installeret, også faktisk blev anvendt og efterlevet i fornødent omfang ved det erklæringsarbejde, som blev udført gennem virksomheden. Da dette måtte tilregnes virksomhedens ledelse som et forsømmeligt forhold, fandtes revisionsvirksomheden skyldig i den rejste klage. Tillæggsbøde 50.000 kr. (§ 89-situation).*

**Kendelse af 22. august 2011 i sag 76/2010**

*Det lagdes til grund, at revisionsvirksomheden havde anskaffet et tilfredsstillende kvalitetsstyringssystem og taget det i brug. Nævnet udtalte, at de sager, der under kvalitetskontrollen stikprøvevis udtages til enkeltsagsgennemgang i overensstemmelse med RT's retningslinier herom, i almindelighed måtte anses som repræsentative og dermed retningsgivende for kvaliteten af revisionsvirksomhedens erklæringsarbejde. Dette gjaldt også i det foreliggende tilfælde - i særdeleshed, når der blev udtaget 8 sager mod normalt 4. Nævnet fandt, at der i samtlige enkeltsager forekom talrige og udbredte fejl og mangler, hvoraf flere var gennemgående. De kunne ikke betegnes som enkeltstående tilfælde, men vidnede om manglende respekt for kvalitetsstyringssystemets anvisninger og om, at systemet ikke blev taget seriøst med hensyn til de overvejelser og den dokumentation, som systemet foreskrev. På denne baggrund fandt nævnet det godtgjort, at den erklæringsafgivende revisor reelt ikke havde forholdt sig i tilstrækkelig grad til kvalitetsstyringssystemets anvisninger, og at systemet dermed ikke havde været efterlevet. Revisor var samtidig revisionsvirksomhedens indehaver og leder og havde dermed i denne egenskab forsømt at drage omsorg for systemets effektive ibrugtagning. Revisionsvirksomheden havde derfor gennem sin ledelse pådraget sig ansvar for ikke at have sikret sig, at kvalitetsstyringssystemet blev efterlevet på enkeltsagsniveau, og fandtes herefter skyldig i klagen. Bøde 100.000 kr.*

### **Kendelse af 29. november 2011 i sag 6/2011**

Ved kvalitetskontrol i en mindre enkeltmandsvirksomhed blev der udtaget 7 enkeltsager til kontrol, og det konstateredes, at der i samtlige sager manglede planlægnings- og konklusionsnotater. Nævnet lagde til grund, at revisionsvirksomheden havde anskaffet og implementeret et tilfredsstillende kvalitetsstyringssystem, som var dækkende for virksomhedens størrelse, men de forefundne fejl og mangler i samtlige enkeltsager godtgjorde, at revisor ikke havde forholdt sig i tilstrækkelig grad til systemets anvisninger. Systemet havde dermed ikke været tilstrækkeligt efterlevet. Da revisor i sin egenskab af indehaver og leder således havde forsømt at drage omsorg for systemets effektive anvendelse, havde virksomheden gennem sin ledelse pådraget sig ansvar og fandtes skyldig i klagen. Bøde 100.000 kr.

### **Kendelse af 30. november 2011 i sag 21/2011**

Nævnet fastslog, at revisionsvirksomheden var i besiddelse af et hensigtsmæssigt og tilfredsstillende kvalitetsstyringssystem. Gennemgående mangler i den dokumentation, som dette system foreskrev, i 3 ud af 4 udtagne enkeltsager pådrog ikke blot revisor personligt individualansvar herfor, men pådrog tillige revisionsvirksomheden virksomhedsansvar for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet. Tillægsbøde 50.000 kr. (§ 89-situation).

### **Kendelse af 19. december 2011 i sag 18/2011**

Frifindelse – afgørelsen er gengivet ovenfor under pkt. 6.5.1.3.

Det er dog naturligvis en forudsætning for domfældelse for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, at Revisortilsynet har indklaget revisionsvirksomheden på dette punkt.

### **Kendelse af 30. november 2011 i sag 20/2011**

Revisor blev fundet skyldig i gennemgående erklæringsmangler i 3 ud af de 4 udtagne enkeltsager. RT havde imidlertid ikke i den anledning indklaget revisionsvirksomheden for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, og bøden på 100.000 kr. til virksomheden blev således alene pålagt for de mangler ved systemets indhold, som RT's klage over for virksomheden angik (jf. ovenfor pkt. 6.5.2.3).

Et særegent tilfælde forelå i følgende afgørelse:

### **Kendelse af 29. juni 2011 i sag 80/2010**

Ved kvalitetskontrol i en lille enkeltmandsvirksomhed havde det ikke været muligt stikprøvevis at udtage 4 enkeltsager, fordi virksomheden kun havde 1 revisionsdag. Der blev konstateret fejl i denne sag. For at erklæringsmangler kunne føre til ansvar for revisionsvirksomheden for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, skulle det være godtgjort, at de pågældende fejl og mangler ikke blot var enkeltstående tilfælde, men var udslag af, at revisionsvirksomheden generelt havde forsømt at påse, at revisor tog de overvejelser, som kvalitetsstyringssystemet lagde op til, seriøst. I det foreliggende

*tilfælde, hvor virksomheden kun havde haft en eneste revisionsopgave, havde det kun været muligt at udtage denne ene sag til enkeltsagskontrol. Under hensyn til, at denne sag således udtømte revisionsvirksomhedens beholdning af revisionsager, måtte denne sag anses for repræsentativ. Fejlene i denne sag førte derfor til, at der blev statueret virksomhedsansvar for utilstrækkelig efterlevelse af kvalitetsstyringssystemet, men bøden blev nedsat til 25.000 kr.*

### **6.5.3 Anvendelsesområdet for strafbortfald**

I RÅ 2009, pkt. 6.4.2, er der nærmere redegjort for den historiske begrundelse for, at der i visse situationer, hvor virksomhedsansvaret fører til en bøde til revisionsvirksomheden, gives strafbortfald til indehaveren, når der samtidig er individualansvar for denne. Praksis afspejler bl.a., at de problemer med kvalitetsstyringssystemet, der er omtalt ovenfor, har vist sig at være oftest forekommende i de små revisionsvirksomheder, typisk enkeltmandsvirksomheder (hvad enten de har været personligt drevne eller i selskabsform). Uanset, at revisionsvirksomheden og revisorindehaveren formelt var forskellige ansvarssubjekter, var der dog reelt tale om, at den økonomiske belastning, som en bøde til virksomheden indebar, i sidste ende ville hvile på indehaveren. Hvis man i sådanne tilfælde gav revisor en bøde for erklæringsfejl og samtidig gav virksomheden en bøde for – i kraft af de samme fejl – ikke at have anvendt kvalitetsstyringssystemet, ville sanktionen let få et skær af dobbelt straf for samme forseelse.

Den nedenfor beskrevne praksis vedrørende strafbortfald til revisor er således karakteriseret ved, at klagen angår både *virksomhedsansvar og individualansvar til samtidig påkendelse*, samt at klagen mod revisionsvirksomheden vedrører kvalitetsstyringssystemet og fører til en bøde herfor, typisk på 100.000 kr.

Som anført nedenfor under pkt. 6.5.4 blev det ved kendelse af 28. marts 2011 i sag 45/2011 fastslået, at strafpositionen strafbortfald over for revisor skærpes til advarsel, hvis der foreligger et gentagelsestilfælde (2. gang).

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

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.4.2.1, samt RÅ 2010, pkt. 6.5.3.1.*

Afgørende for nævnets bedømmelse vil være, om de fejl, der kan lægges revisor til last, ville have ført til en forhøjelse af den sædvanlige bøde på 100.000 kr., hvis de (udelukkende) var gjort gældende mod revisionsvirksomheden. Skønner nævnet, at bøden til virksomheden ikke ville være forhøjet af den grund, gives strafbortfald til indehaveren. Er fejlen derimod af en karakter, der ville have ført til en forhøjelse af bøden, gives indehaveren sædvanligvis en bøde med udgangspunkt i differencen. Strafbortfald gives såvel, når fejlen gøres gældende mod både revisionsvirksomheden (for manglende

efterlevelse af kvalitetsstyringssystemet) og mod revisor, som når fejlen udelukkende gøres gældende mod revisor, men kunne have været inddraget i klagen mod revisionsvirksomheden.

**Kendelse af 29. november 2011 i sag 6/2011**

Ved kvalitetskontrol i en mindre enkeltmandsvirksomhed blev der udtaget 7 enkeltsager, og der manglede planlægningsnotat og konklusionsnotat i samtlige sager. Revisionsvirksomheden blev derfor pålagt en bøde på 100.000 kr. for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet. De pågældende mangler pådrog ligeledes revisor personligt ansvar. Imidlertid var det alene de formelle dokumentationskrav, som ikke var overholdt, medens der ikke var påvist substantielle mangler ved det udførte erklæringsarbejde. Revisors overtrædelse måtte dermed anses som udslag af, at kvalitetsstyringssystemet ikke blev anvendt fuldt ud. Da dette samtidig var selvstændigt sanktioneret over for revisionsvirksomheden, fandt nævnet, at straffen til revisor – der tillige var revisionsvirksomhedens indehaver – burde bortfalde.

**Kendelse af 30. november 2011 i sag 20/2011**

Revisionsvirksomheden blev pålagt en bøde på 100.000 kr., men bøden angik alene – i overensstemmelse med RT's klage - mangler ved kvalitetsstyringssystemets indhold. I 3 ud af de 4 enkeltsager, der var udtaget ved kvalitetskontrollen, manglede imidlertid dokumentation for delkonklusioner og afsluttende konklusion. Revisor blev derfor personligt – i overensstemmelse med RT's klage - fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik. Uanset at dette punkt kunne have været medtaget af RT som et klagepunkt over for revisionsvirksomheden (for utilstrækkelig anvendelse af systemet), var det alene rejst over for revisor personligt. Dette burde imidlertid ikke føre til, at revisor personligt tillige blev pålagt en bøde i det foreliggende tilfælde, hvor der ikke var påvist substantielle mangler ved hans arbejde. Nævnet traf derfor for hans vedkommende bestemmelse om strafbortfald (formelt § 89-situation).

**6.5.3.2 Tilfældegruppe 2 (alvorlige erklæringsfejl)**

Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.4.2.2, samt RÅ 2010, pkt. 6.5.3.2.

Når indehaveren personligt har gjort sig skyldig i alvorligere erklæringsfejl, vil sådanne fejl typisk have ført til en forhøjelse af virksomhedsbøden, hvis ansvaret udelukkende var rettet mod revisionsvirksomheden. Revisor gives derfor ikke strafbortfald.

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 80/2010**

Revisionsvirksomheden blev fundet skyldig i utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet i virksomhedens eneste erklærings sag. Bøden til revisionsvirksomheden blev nedsat til 25.000 kr. Revisor blev i samme sag fundet skyldig i at have afgivet erklæring uden at være behørigt registreret i Revireg og pålagdes herfor en bøde på samme beløb.

### **Kendelse af 22. august 2011 i sag 76/2010**

Bøde på 100.000 kr. til revisionsvirksomheden for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet. Revisor personligt blev fundet skyldig i at have undladt at give supplerende oplysning om et forslag til resultatdisponering ved udlodning af 120.000 kr., men da forholdet havde fundet sted forud for en tidligere kendelse, hvor revisor var blevet pålagt en bøde på 100.000 kr., blev der ikke nu fastsat en tillægsstraf.

### **6.5.3.3 Tilfældegruppe 3 (alvorlige erklæringsfejl og mindre formelle fejl)**

Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.4.2.3, samt RÅ 2010, pkt. 6.5.3.3.

Gøres der ved siden af virksomhedsansvaret og den normale bøde på 100.000 kr. tillige individualansvar gældende mod revisor personligt for både alvorlige erklæringsfejl og mindre formelle fejl, vil revisor sædvanligvis blive pålagt en bøde, som reelt kun afspejler de alvorlige fejl, hvorved der i øvrigt reelt gives strafbortfald.

### **Kendelse af 29. april 2011 i sag 44/2010**

Revisionsvirksomheden blev fundet skyldig i utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet og pålagt en tillægsbøde herfor. Revisor personligt blev fundet skyldig i en række tilfælde, hvor der manglede dokumentation i de udtagne enkeltsager, samt i at have undladt at give supplerende oplysning om et ulovligt aktionærlån. Disse forhold havde fundet sted forud for en tidligere kendelse, hvor revisor havde fået strafbortfald. Da samtidig påkendelse – navnlig under hensyn til overtrædelser vedrørende aktionærlånet – ville have medført en bøde på 15.000 kr., blev han nu pålagt en tillægsbøde på dette beløb, jf. princippet i straffelovens § 89..

### **Kendelse af 22. august 2011 i sag 76/2010**

Som følge af talrige og udbredte fejl og mangler, hvoraf flere var gennemgående, i de udtagne enkeltsager var revisionsvirksomheden skyldig i ikke at have efterlevet kvalitetsstyringssystemet og pålagdes en bøde på 100.000 kr. RT gjorde imidlertid ikke tillige disse fejl gældende over for revisor personligt. RT havde alene indklaget revisor for i en revisionspåtegning at have undladt at give en supplerende oplysning. Revisor fandtes skyldig, men var tidligere pålagt en bøde på 100.000 kr., og der blev derfor efter princippet i straffelovens § 89 ikke fastsat en tillægsstraf.

### **Kendelse af 30. november 2011 i sag 21/2011**

Gennemgående fejl med hensyn til den dokumentation, som kvalitetsstyringssystemet foreskrev, i 3 ud af 4 udtagne enkeltsager pådrog revisor individualansvar og pådrog tillige revisionsvirksomheden ansvar for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet. Revisor fandtes yderligere skyldig i at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved affattelsen af 2 revisionspåtegninger. Imidlertid havde nævnet i 2009 pålagt ham en bøde på 100.000 kr. Da de aktuelle overtrædelser var begået forud herfor, og da samtidig



*påkendelse ikke ville have medført en højere bøde, blev revisor ikke nu pålagt en tillægsstraf.*

#### **6.5.3.4 Tilfældegruppe 4 (kun individualansvar, ikke tillige virksomhedsansvar)**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.4.2.4, samt RÅ 2010, pkt. 6.5.3.4.*

Har Revisortilsynet alene indklaget revisor personligt, er der ingen risiko for, at en eventuel bøde til revisor vil indebære dobbelt straf for samme forseelse. Det samme gælder, når revisionsvirksomheden og revisor begge er indklaget, men virksomheden frifindes. I disse situationer falder begrundelsen for strafbortfald til revisor bort, og der foretages en helt normal sanktionsbedømmelse for revisors vedkommende. Selv om han eventuelt for de pågældende fejl kunne have opnået strafbortfald for den pågældende forseelse, hvis hans revisionsvirksomhed havde været medindklaget og havde fået den sædvanlige bøde på 100.000 kr., pålægges revisor en sanktion.

##### ***Kendelse af 19. december 2011 i sag 18/2011***

*Revisionsvirksomheden blev frifundet for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet. Revisor blev frifundet for overvejende formelle fejl (tilfældegruppe 1), men var tillige indklaget for i en revisionspåtegning at have undladt at tage forbehold for værdiansættelsen af et varelager (tilfældegruppe 2). Nævnet fandt, at revisors egne oplysninger om de revisionshandlinger, som han havde foretaget, ikke havde tilvejebragt et tilstrækkeligt revisionsbevis for den værdiansættelse, der fremgik af årsrapporten. Da denne regnskabspost dermed ikke kunne anses for revideret, havde revisor ikke haft grundlag for som sket at afgive en blank revisionspåtegning, og han blev derfor tildelt en advarsel.*

#### **6.5.4 Flere tilfælde til samtidig påkendelse og gentagelsesvirkning**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.5.4.*

Når der foreligger flere forhold, men uden mellemkommende forstraf, tales om samtidig påkendelse (sammenstød af forbrydelser).

Når der derimod foreligger flere forhold, afbrudt af en mellemkommende forstraf, tales om gentagelse. De almindelige principper for gentagelsesvirkning er beskrevet nedenfor under pkt. 6.6.2.

Med hensyn til *individualansvaret* for revisor personligt blev det i beretningsperioden afklaret, at strafpositionen strafbortfald i gentagelsessituationen skærpes til advarsel i 2. gangstilfælde.

##### ***Kendelse af 28. marts 2011 i sag 45/2010***

Efter en kvalitetskontrol i deres daværende revisionsvirksomhed (personligt drevet) var 2 revisorer ved kendelse af 23. februar 2009 fundet skyldige i overtrædelse af god revisorskik som følge af manglende dokumentation i deres enkeltsager, men nævnet havde truffet bestemmelse om strafbortfald (1. gangstiltælde). Senere i 2009 blev der foretaget kvalitetskontrol i deres nuværende revisionsvirksomhed (et ApS), hvor der ligeledes blev konstateret mangler ved dokumentationen. Nævnet konstaterede, at der forelå et gentagelsestiltælde, og skærpede sanktionen til en advarsel.

For virksomhedsansvaret forudsætter gentagelsesvirkningen, at der er fornøden *identitet* mellem det forstraffede strafssubjekt og det nu indklagede strafssubjekt. Et tilfælde, der belyser denne problemstilling, kom i løbet af beretningsperioden frem til påkendelse i nævnet. Det er dog ikke udelukket, at bedømmelsen i dag ville have fået et andet udfald som følge af den senere landsretsdøm i UfR 2012.1362Ø.

#### **Kendelse af 28. marts 2011 i sag 45/2010**

Efter kvalitetskontrol i 2007 i en revisionsvirksomhed, der dengang var personligt drevet og havde 2 revisorer tilknyttet, blev virksomheden ved nævnets kendelse af 23. februar 2009 pålagt en bøde på 100.000 kr. Under en ny tilsynssag blev det oplyst, at revisionsvirksomheden allerede i 2008 var blevet omdannet til et ApS og havde fået nyt CVR nummer, men fortsat havde de samme 2 revisorer tilknyttet. I den nye sag fastsatte nævnet ligeledes bøden til ApS til 100.000 kr.

#### **6.5.5 Virksomhedsansvarets ophør**

Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2009, pkt. 6.4.3, samt RÅ 2010, pkt. 6.5.5.

Herom er der ikke truffet afgørelser i beretningsperioden.

#### **6.5.6 Kontrollanten indklages**

Efter revisorlovens § 35, stk. 3, sidste pkt., er den erklæring, som kontrollanten afgiver i anledning af kvalitetskontrol, en erklæring efter § 1, stk. 2. Der kan derfor tænkes at blive rejst klage over denne erklæring på samme måde som for enhver anden erklæring – navnlig fra den kontrolleredes side (pkt. 6.5.6.1) og fra Revisortilsynets side (pkt. 6.5.6.2).

##### **6.5.6.1 Klage fra den kontrollerede**

Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.5.6.

I beretningsperioden er der ikke forekommet sager i denne tilfældegruppe. De eneste afgørelser, der foreligger herom, er kendelser af 25. maj 2010 i henholdsvis sag 70/2007-R og sag 26/2008-R, som begge er omtalt i RÅ 2010.

### **6.5.6.2 Klage fra Revisortilsynet**

I beretningsperioden blev nævnet præsenteret for en helt ny sagstype. Hvor alle tidligere klager fra Revisortilsynet havde været rettet mod de kontrollerede, havde Revisortilsynet nu indklaget kontrollanten. Da denne situation ikke tidligere havde været forelagt nævnet, fandt nævnet anledning til i den nedenfor refererede sag at undergive den nye tilfældegruppe nøjere bedømmelse.

Revisorloven indeholder kun særskilt hjemmel til, at Revisortilsynet kan indbringe de kontrollerede for nævnet (§ 35, stk. 6), men ikke en hertil svarende bestemmelse, hvorefter dette også gælder kontrollanten. En sådan indbringelsesadgang fremgår imidlertid af de administrative gennemførelsesbestemmelser, jf. § 28, stk. 2, i bekendtgørelsen om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed. Nævnet konstaterede i den pågældende sag, at kontrollantens erklæring var en erklæring, der var omfattet af § 1, stk. 2, i den nugældende revisorlov (jf. § 35, stk. 3), og at den almindelige klageadgang efter § 43, stk. 3, også tilkom Revisortilsynet. Den udtrykkelige klageadgang, som fulgte af bekendtgørelsen i denne situation, havde derfor fornøden hjemmel i revisorloven. Sagen faldt i øvrigt ud til afvisning.

#### ***Beslutning af 29. juni 2011 i sag 28/2010***

*I en aktuel kontrolsag havde RT fundet en fejl i kvalitetskontrollantens erklæring vedrørende den kontrollerede revisionsvirksomheds overholdelse af erklæringsbekendtgørelsen og af bestemmelserne om ejerskab. RT havde derfor genoptaget en række ældre og afsluttede kontrolsager, hvor den samme kontrollant havde afgivet erklæring, for at undersøge, om der var tilsvarende fejl. Dette førte til, at RT i juni 2010 indklagede kontrollanten for fejl både i den aktuelle sag og i 4 genoptagne sager. Nævnet foretog høring af RT. Indledningsvis fastslog nævnet, at revisorloven ikke indeholdt særregler, hvorefter RT kunne indklage kontrollanten. Da kontrollantens erklæring imidlertid var omfattet af § 1, stk. 2, måtte den almindelige klageadgang over sådanne erklæringer også stå åben for RT. Det var derfor med fornøden hjemmel i revisorloven, når der i bekendtgørelsen om RT i § 28, stk. 2, nr. 4, var givet RT særskilt adgang til at klage over kontrollanten.*

*For så vidt angik den aktuelle kontrolsag bemærkede nævnet herefter, at RT havde valgt at anmode kontrollanten om at rette fejlen vedrørende ejerbestemmelserne ved afgivelsen af en ny erklæring, der var fremkommet i januar 2009 og trådt i stedet for den først afgivne. Henset til en disciplinærklages straffesagslignende karakter fandt nævnet, at denne fremgangsmåde samtidig indebar et stiltiende afkald, hvorved RT havde afskåret sig fra senere disciplinærmæssigt at kunne påtale manglerne ved den første erklæring som*

sket ved klagen i juni 2010. På grundlag af den nye erklæring havde RT godkendt kvalitetskontrollen. Dette havde samtidig været egnet til hos kontrollanten at skabe en berettiget forventning om, at der ikke vedrørende erklæringsbekendtgørelsen senere ville blive indledt disciplinærsag mod ham i anledning af hans erklæring. Nævnet afviste derfor klagen over den første kontrolerklæring.

Hvad dernæst angik de øvrige kontrolerklæringer, udsprang at klagen af en genoptagelse af ældre sager, som oprindeligt var blevet afsluttet af RT, uden at forholdene vedrørende ejerbestemmelserne dengang havde givet anledning til påtale over for den kontrollerede revisionsvirksomhed. Det påhvilede RT at forholde sig til kontrollantens erklæring, og RT var herved ikke bundet af dens indhold. RT havde således pligt til at foretage en prøvelse af kontrollantens erklæring – herunder også med hensyn til ejerbestemmelsernes overholdelse – og var herved berettiget til helt eller delvis at tilsidesætte erklæringen som urigtig eller ufuldstændig, også selv om dette var til skade for den kontrollerede. På denne baggrund havde udgangen på RT's oprindelige sagsbehandling i de 4 ældre controlsager samtidig været egnet til hos kontrollanten at skabe en berettiget forventning om, at der ikke med hensyn til ejerbestemmelsernes overholdelse senere ville blive indledt disciplinær forfølgning mod ham i anledning af den erklæring, som han havde afgivet til brug for RT's afgørelse om kvalitetskontrollen. Som følge heraf og henset til en disciplinærklages straffesagslignende karakter var RT ikke berettiget til – nu ved en genoptagelse op til flere år senere og til skade for kontrollanten – at påtale sådanne mangler ved de afgivne erklæringer, som dengang kunne og burde være opdaget af RT som påtalemyndighed, men ikke blev det. RT's klage blev herefter afvist (dissens).

#### **6.5.7 Betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.5.7.*

I fortsættelse af den generelle omtale af problematikken i RÅ 2010, pkt. 6.5.7, er der ligeledes i denne beretningsperiode forekommet enkelte afgørelser, hvor den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet fik betydning for sagens udfald.

Den ene sag angik *Revisortilsynets adgang til at genoptage* afsluttede sager. Den anden sag vedrørte Revisortilsynets mulighed for senere at fravige en tidligere truffet afgørelse og kan derfor ligeledes anskues som en genoptagelsessag. I begge tilfælde blev det *statueret, at Revisortilsynet ikke kunne ændre den trufne afgørelse til skade for indklagede.*

#### **Beslutning af 29. juni 2011 i sag 28/2010**

*I en aktuel controlsag havde RT fundet en fejl i kvalitetskontrollantens erklæring vedrørende den kontrollerede revisionsvirksomheds overholdelse af bestemmelserne om ejerskab. RT havde derfor genoptaget en række ældre og afsluttede controlsager, hvor den*

samme kontrollant havde afgivet erklæring, for at undersøge, om der var tilsvarende fejl. Dette førte til, at RT indklagede kontrollanten i 4 genoptagne sager (foruden den aktuelle sag). Nævnet lagde til grund, at RT oprindeligt havde afsluttet behandlingen af de pågældende sager, uden at kontrollantens erklæring dengang havde givet anledning til påtale over for den kontrollerede revisionsvirksomhed vedrørende overholdelse af ejerbestemmelserne. Udgangen på RT's oprindelige sagsbehandling havde samtidig været egnet til hos kontrollanten at skabe en berettiget forventning om, at der ikke med hensyn til ejerbestemmelsernes overholdelse senere ville blive indledt disciplinær forfølgning mod ham i anledning af den erklæring, som han havde afgivet til brug for RT's afgørelse om kvalitetskontrollen. Som følge heraf og henset til en disciplinærklages straffesagslignende karakter fandtes RT ikke berettiget til - nu ved en genoptagelse op til flere år senere og til skade for kontrollanten - at påtale sådanne mangler ved de afgivne erklæringer, som dengang kunne og burde være opdaget af RT som påtalemyndighed, men ikke blev det. Klagen blev derfor afvist (dissens).

#### **Kendelse af 30. august 2011 i sag 81/2010**

Efter at kontrollanten i november 2008 havde afgivet erklæring om kvalitetskontrollen i en enkeltmandsvirksomhed, sendte RT i juli 2009 en agterskrivelse til revisionsvirksomheden og indehaveren. Heraf fremgik, at RT havde til hensigt at meddele en påtale til revisionsvirksomheden i anledning af mangler ved efterfølgende intern kontrol af kvalitetsstyringssystemet. Endvidere fremgik, at RT ville indklage revisor personligt for nævnet bl.a. for ikke at have fastsat væsentlighedsniveau ved revisionen af en årsrapport. Ved den afgørelse, som RT efter denne høring traf i august 2010, meddelte RT - i overensstemmelse med agterskrivelsen - en påtale til revisionsvirksomheden vedrørende kvalitetsstyringssystemet, medens punktet om væsentlighedsniveau blev frafaldet over for revisor og i stedet gjort gældende mod revisionsvirksomheden. I november 2010 indklagede RT revisionsvirksomheden for mangler ved kvalitetsstyringssystemet, medens revisorindehaveren blev indbragt for bl.a. punktet om væsentlighedsniveau. Nævnet fastslog, at det måtte følge af almindelige retsgrundsætninger, at RT efter afgørelsen i august 2010 måtte være afskåret fra som sket i strid med afgørelsen at indklage revisionsvirksomheden for det forhold, som alene havde ført til påtale. Efter at RT ved afgørelsen havde frafaldet punktet om væsentlighedsniveau over for revisor, måtte RT ligeledes være afskåret fra som sket alligevel at indklage revisor på dette punkt. Nævnet afviste herefter disse dele af klagen og realitetsbehandlede kun den resterende punkt, hvor RT såvel ved agterskrivelsen som ved den trufne afgørelse havde tilkendegivet, at dette punkt ville føre til indbringelse for nævnet.

## **6.6 Visse spørgsmål om strafskyld og strafudmåling**

Strafferammen omfatter for revisors *individualansvar* advarsel eller bøde på maksimum 300.000 kr., jf. revisorlovens § 44, stk. 1.

For en revisionsvirksomheds *virksomhedsansvar* omfatter strafferammen advarsel eller bøde på maksimum 750.000 kr., jf. § 44, stk. 4.

Derudover kan der ved begge ansvarsformer træffes bestemmelse om frakendelse af godkendelsen, jf. § 44, stk. 2, og § 44, stk. 4.

### **6.6.1 Bagatelgrænse**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.6.1.*

Som beskrevet ovenfor under pkt. 6.2.3 om gerningsindholdet er disciplinæransvaret ved erklæringsopgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2, knyttet til en *pligtforsømmelse*, der skal kunne karakteriseres som en *tilsidesættelse af god revisorskik*, jf. § 43, stk. 3, og § 44, stk. 1, jf. § 16, stk. 1 (ved § 1, stk. 3-opgaver er målestokken anderledes, jf. § 16, stk. 3). Ordlyden af disse bestemmelser peger i retning af, at forholdet skal have en vis grovhed, før der pådrages strafansvar, og at ikke enhver nok så lille afvigelse fra normen fører til ansvar. Kataloget over sanktionsmuligheder giver imidlertid nævnet adgang til i stedet for bøde at anvende advarsel – og efter praksis også strafbortfald. Nævnet kan derfor i vid udstrækning tage hensyn til overtrædelsens karakter og afpasse reaktionen efter, om revisor har "kørt over for rødt lys" eller kun "for gult lys". Dette indsnævrer marginen for det område, hvor der ansvarsfrit kan begås fejl, men det antages alligevel i nævnets praksis, at en fejl skal overskride en vis "bundgrænse", før der kan blive tale om ansvar.

Det kan være lidt forskelligt, om det her omtalte spørgsmål behandles som et objektivt problem eller som et sanktionsmæssigt (udmålingsmæssigt) problem. Det teoretiske udgangspunkt må være, at en fejl, der ligger under "bundgrænsen", ikke indebærer en objektiv overtrædelse (realisering af gerningsindholdet) og derfor ikke udløser strafansvar, hvorimod sanktionsspørgsmålet kun opstår ved fejl, der har overskredet "bundgrænsen" og derfor indebærer en overtrædelse. Fra beretningsperioden nævnes følgende eksempel, hvor der vel fandtes at være begået en fejl, men dog ikke af en sådan karakter, at god revisorskik var overtrådt:

#### ***Kendelse af 30. november 2011 i sag 17/2011***

*I et selskabs årsrapport, som revisor havde forsynet med en blank revisionspåtegning, var der i sammenligningstallene sket omklassifikation af et beløb på knap 100.000 kr. mellem posten "anden gæld" og posten "periodeafgrænsningsposter", uden at dette nærmere fremgik af regnskabet. Posterne havde derfor ikke været sammenlignelige. Uanset at revisor burde have påset, at ledelsen havde udarbejdet en note med forklaring på sammenligningsposterne, fandt nævnet, at denne fejl var af en sådan bagatelagtig karakter, at årsrapporten desuagtet havde været retvisende. Herefter, og da fejlen heller ikke havde en sådan karakter, at revisor skulle have givet supplerende oplysning eller*

*taget forbehold i sin revisionspåtegning, fandt nævnet, at han på dette punkt ikke havde overtrådt god revisorskik.*

Spørgsmålet om en eventuel bagatelgrænse for ansvaret i den konkrete sag kan ikke blot bero på en isoleret bedømmelse af den begåede fejl, men må også inddrage den norm, der ikke er fulgt. De uskrevne god skik-normer levner formentlig størst spillerum for en bagatelgrænse. Visse skrevne normer kan derimod være så præcise, at de reelt ikke efterlader nogen mulighed for "gradbøjning". Dette gælder navnlig de normer, hvorefter der påhviler revisor pligt til at påse et bestemt forhold. Spørgsmålet må heller ikke forveksles med den rent revisionsmæssige fastlæggelse af et væsentlighedsniveau. Problemet har – som følgende eksempel viser – navnlig været fremme i sager om eventuelt ansvar for en manglende supplerende oplysning om et ulovligt aktionærlån:

***Kendelse af 28. marts 2011 i sag 47/2010***

*I revisionspåtegningen på årsrapporten for et A/S havde revisor undladt at meddele supplerende oplysninger om et ulovligt aktionærlån på ca. 31.000 kr. Revisor henviste til, at udlånet var bagatelagtigt i forhold til, at selskabet havde en egenkapital på 7 mio. kr. og en balancesum på 12 mio. kr. Henset til, at det ulovlige udlån fremgik af årsrapporten, hvor det var anført som et tilgodehavende hos nærtstående, og til, at revisor selv i sine arbejds papirer havde karakteriseret mellemværendet som et ulovligt aktionærlån, kunne udlånet ikke anses for bagatelagtigt. Revisor blev derfor pålagt en bøde.*

## **6.6.2 Gentagelsesvirkning**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.6.2.*

Når straffen kan skærpes som følge af, at den pågældende revisor eller revisionsvirksomhed tidligere er pålagt disciplinærstraf, siges forstraffen i denne fremstilling at have gentagelsesvirkning (i daglig tale benyttes begrebet ofte også som udtryk for, at straffen skærpes). *Gentagelsesvirkning* forudsætter, at det aktuelle forhold, der foreligger til påkendelse, er begået *efter* en tidligere fældende afgørelse.

Revisorloven indeholder ingen bestemmelser om gentagelsesvirkning, men nævnet følger i sin praksis reglerne i straffeloven. En tidligere fældende afgørelse har således gentagelsesvirkning i 10 år, jf. straffelovens § 84. Skæringstidspunktet for fristen er tidspunktet, hvor det aktuelle forhold er begået. Er der på dette tidspunkt ikke forløbet 10 år siden den tidligere afgørelse, har forstraffen gentagelsesvirkning. Er der derimod forløbet mere end 10 år, er gentagelsesvirkningen bortfaldet med den følge, at den aktuelle sag i tilfælde af domfældelse bedømmes som et 1. gangstilfælde.

Det er intetsteds foreskrevet, at straffen skal skærpes, når der er en tidligere straf inden for fristen. Gentagelsesvirkning er ikke en obligatorisk strafudmålingsfaktor. Ved bedømmelsen af forstraffens eventuelle skærpende betydning vil nævnet efter sædvanlige strafudmålingsprincipper typisk lægge vægt på navnlig forstraffens størrelse og alvor (stor bøde eller blot en advarsel), på graden af ligeartethed

mellem overtrædelserne samt på længden af det tidsrum, der er forløbet fra den tidligere afgørelse, og indtil det aktuelle forhold blev begået.

**Kendelse af 13. september 2011 i sag 68/2010**

*Ved nævnets kendelse af 13. maj 2008 blev revisor pålagt en bøde på 200.000 kr. for alvorlige erklæringsmangler, idet han i et stort antal tilfælde havde afgivet erklæringer, herunder til offentlige myndigheder, uden at have udført revisionshandlinger. Han blev nu fundet skyldig i at have afgivet 2 erklæringer i 2010, som ligeledes var mangelfulde, herunder ved i det ene tilfælde at indeholde en konklusion, selv om der ikke var grundlag for at udtrykke en konklusion. Revisor blev nu pålagt en bøde, der udmålte til 50.000 kr.*

Har det aktuelle forhold ikke fundet sted efter den tidligere afgørelse, men før datoen for forstraffen, foreligger der ikke en gentagelsessituation. I stedet anvendes princippet i straffelovens § 89, og der fastsættes en tillægsstraf, såfremt samtidig påkendelse af begge forhold ville have ført til en højere bøde end pålagt ved forstraffen.

**Kendelse af 28. februar 2011 i sag 13/2009-R**

*Ved kendelse af 29. december 2006 var revisor pålagt en bøde på 10.000 kr. Han fandtes nu skyldig i at have undladt at tage forbehold i en række erklæringer, der var afgivet i 2004, 2005 samt i 1. halvår af 2006. For disse overtrædelser pålagdes han en tillægsbøde på 25.000 kr., jf. straffelovens § 89.*

**Kendelse af 29. april 2011 i sag 44/2010**

*Revisor blev navnlig fundet skyldig i at have undladt i en påtegning at give supplerende oplysning om et ulovligt aktionærlån. Da overtrædelserne havde fundet sted forud for nævnets kendelse af 21. december 2009, hvor der var sket strafbortfald, blev han nu efter princippet i straffelovens § 89 pålagt en tillægsbøde på 15.000 kr.*

Er der allerede i fortilfældet udmålt en betydelig bøde, vil fremkomsten af yderligere, men mindre alvorlige forhold ofte bevirke, at der ikke ved samtidig påkendelse ville være blevet udmålt en højere bøde end sket. I så fald bliver resultatet af den aktuelle sag, at der ikke fastsættes en tillægsstraf, selv om revisor eller revisionsvirksomheden findes skyldig.

**Kendelse af 22. august 2011 i sag 76/2010**

*Revisor var i 2011 pålagt en bøde på 100.000 kr. Han fandtes nu yderligere skyldig i at have undladt i at give supplerende oplysning om en ulovlig udlodning i en revisionspåtegning i 2009. Da samtidig påkendelse af den aktuelle overtrædelse og det tidligere afgjorte forhold ikke ville have ført til en forhøjelse af bøden på 100.000 kr., blev der efter princippet i straffelovens § 89 ikke fastsat en tillægsstraf.*

**Kendelse af 30. november 2011 i sag 21/2011**

*Revisor var i 2009 pålagt en bøde på 100.000 kr. Han fandtes nu skyldig i flere tilfælde af utilstrækkelig dokumentation, ligesom han ved affattelsen af 2 revisionspåtegninger havde*



*overtrådt erklæringsbekendtgørelsen. Da disse overtrædelser var begået forud for den tidligere afgørelse, og da samtidig påkendelse ikke ville have medført en højere bøde, blev revisor – efter princippet i straffelovens § 89 - ikke nu pålagt en tillægsstraf.*

I en § 89-situation kan en tillægsbøde kun fastsættes som en residualbøde inden for strafferammen. Er der allerede ved forstraffen fastsat en betydelig bøde, der udtømmer eller er tæt på at udtømme strafferammen - hvorefter bøde ikke kan overstige 300.000 kr./750.000 kr. - kan straffelovens § 89 derfor føre til, at selv alvorlige overtrædelser, der fremkommer til senere påkendelse, ikke medfører yderligere bødestraf. Dette illustreres af følgende eksempel fra beretningsperioden:

#### ***Kendelse af 31. august 2011 i sag 39/2010***

*Ved nævnets kendelse af 18. marts 2009 var revisor blevet pålagt en bøde på 250.000 kr. I juli 2010 indgav E&S klage over ham, og han fandtes nu skyldig i en række tilsidesættelser af god revisorskik i forbindelse med erklæringer, der var afgivet i perioden fra den 28. november 2008 til den 26. februar 2009 og således forud for forstraffen. Uanset de foreliggende særdeles grove overtrædelser førte princippet i straffelovens § 89 til, at der under hensyn til størrelsen af den tidligere fastsatte bøde ikke var grundlag for nu at udmåle en tillægsbøde.*

Anvendelse af disse principper om gentagelsesvirkning og § 89-situation forudsætter en fastlæggelse af, hvornår det forhold, der aktuelt foreligger til påkendelse, er begået. *Gerningstidspunktet* bør altid være angivet i klagen. Spørgsmålet volder dog i almindelighed ikke vanskeligheder, fordi tidspunktet ofte i hvert fald fremgår med fornøden klarhed af sammenhængen, men dette er ikke altid tilfældet.

#### ***Kendelse af 30. november 2011 i sag 21/2011***

*I en tidligere RT-sag var en revisionsvirksomhed den 17. november 2009 pålagt en bøde på 100.000 kr. Den 23. marts 2010 blev der på ny foretaget kvalitetskontrol i virksomheden. Der blev konstateret gennemgående fejl i 3 ud af 4 udtagne enkelt-sager. RT indklagede derfor revisionsvirksomheden for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, men angav i klagen ikke noget gerningstidspunkt for denne overtrædelse. Nævnet tiltrådte, at de 3 sager godtgjorde, at virksomheden var skyldig i ikke at have anvendt systemet i tilstrækkeligt omfang. Imidlertid var erklæringerne i de 3 sager afgivet forud for bøden af 17. november 2009. Den forsømmelse, som virksomheden nu blev fundet skyldig i, måtte derfor anses for at have fundet sted forud for dette tidspunkt. Der forelå derfor ikke en gentagelsessituation, men en § 89-situation. Revisionsvirksomheden blev herefter pålagt en tillægsbøde på 50.000 kr.*

### **6.6.3 Frakendelse**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.6.3.*

### 6.6.3.1 Oversigt

Revisorloven giver hjemmel til frakendelse af godkendelsen både over for en *revisor* og over for en *revisionsvirksomhed*, men reglerne herom, der findes i revisorlovens § 44, er forskellige.

I begge tilfælde kan frakendelse ske enten *tidsbegrænset* fra 6 måneder til 5 år eller indtil videre, dvs. *tidsubegrænset* (for bestandig). Frakendelse kan benyttes, uanset om der er tale om erklæringsarbejde efter § 1, stk. 2 eller stk. 3.

Frakendelse kan anvendes i to situationer.

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*, jf. § 44, stk. 2, 1. pkt. Denne frakendelsesgrund kan kun benyttes over for revisor. Der er ikke hjemmel til af denne grund at frakende en revisionsvirksomhed godkendelsen.

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*, jf. § 44, stk. 2. Denne frakendelsesgrund kan også anvendes over for en revisionsvirksomhed, jf. § 44, stk. 4.

Bedømt efter intensitet ("følelighed") er frakendelse den ultimative retsfølge, der definitivt bringer revisors eller revisionsvirksomhedens adgang til at praktisere i henhold til godkendelsen til ophør. *Retsvirkningen* af en frakendelse er et *forbud* mod at udføre erklæringsopgaver efter § 1, stk. 2 og 3. Overtrædelse er strafbar efter straffelovens § 131, hvorefter strafferammen er bøde eller fængsel indtil 6 måneder.

Frakendelse finder sjældent sted og er heller ikke benyttet i denne beretningsperiode.

### 6.6.3.2 Procedureregler

Revisorloven stiller enkelte, særlige krav til nævnsproceduren i frakendelsessager. Disse krav må opfattes som retssikkerhedsgarantier for revisor (revisionsvirksomheden). Hvor nævnet i almindelighed kan sættes med mindst 3 medlemmer, er det foreskrevet, at nævnet altid skal sættes med mindst 5 medlemmer "i sager, hvor rettighedsfrakendelse kan komme på tale". Endvidere skal mindst 2 af medlemmerne være registreret, henholdsvis statsautoriseret revisor alt efter, om klagen angår den ene eller den anden type revisor/revisionsvirksomhed, jf. § 43, stk. 2.

Hvorvidt der foreligger en sag, "hvor rettighedsfrakendelse kan komme på tale", vil normalt bero på, om klager har nedlagt *påstand* om frakendelse. En formel påstand om frakendelse er således

hensigtsmæssig, for at nævnet kan sikre, at nævnet har den til sagens påkendelse korrekte sammensætning. Dertil kommer, at frakendelse er en meget indgribende konsekvens, som ikke bør bringes i anvendelse, uden at den berørte på forhånd efter klagens indhold har haft anledning til at forholde sig hertil under høringsprocessen forud for nævnets afgørelse. Hvis spørgsmålet eksempelvis først blev rejst under parternes fremmøde for nævnet til sagens mundtlige behandling, ville det let kunne bevirke udsættelse, for at revisor (revisionsvirksomheden) kunne antage advokatbistand. I praksis vil frakendelse derfor normalt kun blive overvejet som en mulig retsfølge af den strafbare overtrædelse, såfremt der er påstand herom fra klagers side.

Endelig er det foreskrevet i § 44, stk. 2 og 4 in fine, at en afgørelse, hvorved der sker frakendelse, skal indeholde oplysning om adgangen til domstolsprøvelse og om fristen herfor, jf. pkt. 6.6.3.4 nedenfor.

### **6.6.3.3 Det materielle område for frakendelse**

Med den nuværende revisorlov af 2008 blev frakendelsesadgangen udvidet med "omdømme-reglen". Denne regel er således ganske ny, og der foreligger ingen nævns- eller domstolspraksis herom. De følgende bemærkninger tager derfor kun sigte på den gennem mange år bestående frakendelsesadgang efter "recidiv-reglen".

Frakendelse er i praksis reserveret de groveste og alvorligste overtrædelser.

Den almindelige regel om frakendelse i anledning af strafbart forhold findes i straffelovens § 79, stk. 1. I forhold hertil har den særskilte frakendeshjemmel i revisorloven selvstændig betydning i to henseender – dels indeholder den hjemmelen til, at bestemmelse om frakendelse kan træffes ikke blot judicielt af domstolene, men også administrativt af Revisornævnet, dels er kriteriet for frakendelse lempet fra "nærliggende fare for misbrug af stillingen" til "grund til at antage", at virksomheden ikke fremover vil blive udøvet "forsvarligt".

Ved sin administration af frakendelsesadgangen i *revisorloven* er nævnet bundet af gældende ret. Det har derfor betydning for nævnets virksomhed, hvorledes domstolene ser på spørgsmålet om frakendelse. Højesteret har, så vidt ses, ikke haft lejlighed til at tage stilling til en frakendelsespåstand vedrørende en revisor.

Imidlertid bør det nævnes, at disciplinærsystemet for advokater og revisorer har store indbyrdes ligheder. Strafferammen for revisorer er således den samme som for advokater – bøde på indtil 300.000 kr., jf. retsplejelovens § 147 c, stk. 1. Frakendeshjemmelen i revisorloven er ligeledes stort set enslydende med den tilsvarende frakendelsesregel vedrørende advokater i retsplejelovens § 147 c, stk. 3. I revisorlovens forarbejder (bemærkningerne til § 43) udtales det ligefrem, at "Revisorerne må i uddannelses- og erhvervs-mæssig betydning ganske ligestilles med advokaterne", og om Advokatnævnet samt Revisornævnet hedder det, at "De 2 nævn kan ganske sidestilles i henseende til den betydning, de har samfundsmæssigt".

På denne baggrund synes det ikke uden interesse, at Højesteret for nylig har udtalt sig om spørgsmålet om frakendelse i en advokatsag, der oprindeligt var påkendt af Advokatnævnet:

**UfR 2012.616 H**

Højesteret fandt, at advokat A havde gjort sig skyldig i en grov tilsidesættelse af god advokatskik ved som advokat for faderen i en forældreansvarssag på egen hånd at have afholdt en samtale med barnet og efterfølgende tilsendt retten og moderens advokat et referat af barnets udtalelser. Advokaten havde endvidere gjort sig skyldig i yderligere forhold, der havde karakter af en grov overtrædelse af god advokatskik, idet han havde sendt en opfordring til barnets institution om at orientere barnet, ligesom han havde indgivet grundløs politianmeldelse i anledning af, at kommunen tvangsmæssigt havde anbragt barnet på institution, samt grundløst udtaget stævning mod en medarbejder ved kommunen og lederen af barnets institution. Advokaten var flere gange tidligere straffet for overtrædelse af god advokatskik, herunder i Højesteret ved UfR 2009.1815H samt ved 2 landsretsdomme. Om straf og frakendelse udtalte Højesteret herefter:

*“Der må imidlertid samtidig lægges vægt på, at advokat A ikke forud for de nu begåede forhold er pålagt store bøder med gentagelsesvirkning, idet der som anført af landsretten har været tale om 7 bøder på 5.000 kr. og 1 bøde på 10.000 kr. Det bemærkes herved, at den bøde på 25.000 kr., som advokat A blev pålagt ved Advokatnævnets kendelse af 27. juni 2006, blev nedsat til 5.000 kr. ved den nævnte højesteretsdom af 8. april 2009.*

*Det må også indgå i vurderingen, at der fortrinsvis har været tale om tilfælde, hvor advokat A har overskredet grænserne for, hvad der kan anses for berettiget varetagelse af hans klients interesser.*

*Efter en samlet vurdering finder Højesteret herefter, at der ikke er tilstrækkeligt grundlag for i medfør af retsplejelovens § 147 c, stk. 3, at frakende advokat A retten til at udøve advokatvirksomhed, heller ikke for et begrænset tidsrum.*

*Advokat A bør imidlertid nu idømmes en bøde af betydelig størrelse med henblik på at indskærpe alvoren i de gentagne tilsidesættelser af god advokatskik, herunder navnlig de gentagne tilfælde af grundløse sagsanlæg m.v. eller trusler herom rettet mod sagsbehandlere i den offentlige forvaltning personligt. Højesteret finder, at bøden passende kan fastsættes til 50.000 kr.”*

I beretningsperioden har nævnet taget stilling til spørgsmål om frakendelse efter revisorloven i følgende tilfælde:

**Kendelse af 30. marts 2011 i sag 45/2007-S, 64/2008 og 24/2010**

*I anledning af kvalitetskontrol såvel i 2006, i 2007 som i 2009 havde RT indklaget både revisionsvirksomheden, der var en enkeltmandsvirksomhed, og dens indehaver. Bortset fra sagen om den første kontrol havde RT over for indehaveren nedlagt påstand om frakendelse. Revisionsvirksomheden var ikke forstraffet, men nævnet havde i 2003 pålagt indehaveren en bøde på 150.000 kr. Nævnet frifandt revisionsvirksomheden. Indehaveren blev i vid udstrækning ligeledes frifundet, men dog pålagt en bøde på 10.000 kr. for mindre betydende forhold. Der fandtes herefter ikke grundlag for frakendelse.*

**Kendelse af 29. juni 2011 i sag 35/2010**

*Revisor var i marts 2001 efter den dagældende revisorlovgivning pålagt en disciplinærbøde på 10.000 kr. for uberettiget tilbageholdelse af regnskabsmateriale og for ikke at have besvaret klientens henvendelser. I en klagesag, der var rejst af E&S, blev han nu pålagt en bøde på 100.000 kr. for inhabilitet ved afgivelsen af en erklæring i september 2009. E&S havde endvidere nedlagt påstand om frakendelse. Selv om der forelå et alvorligt brud på god revisorskik, fandt nævnet, at det foreliggende, enkeltstående tilfælde ikke havde en sådan grovhed, at det i sig selv kunne begrunde frakendelse. Herefter, og da der heller ikke forelå oftere gentaget forsømmelse, skete der ikke frakendelse.*

Som ovenfor anført gælder frakendelsesreglerne i straffeloven, hvis sagen giver anledning til pådømmelse som almindelig straffesag ved domstolene. For revisorers vedkommende har nogle af nævnets sager (jf. pkt. 6.7.3 nedenfor) ført til, at der i beretningsperioden er truffet domstolsafgørelser, herunder i landsretten, der belyser anvendelsesområdet for frakendelse efter straffelovens § 79.

**TfK 2012.33V vedrørende nævnets sag 15/2008-S**

*Revisor T blev fundet skyldig i dokumentfalsk efter straffelovens § 171 ved henholdsvis den 31. maj 2006 og den 1. juni 2007 at have gjort brug af falske dokumenter over for E&S, idet han i årsrapporter for 2005 og 2006 for revisionsvirksomheden R ApS, hvori han var direktør, før fremsendelsen af årsrapporterne til E&S forsynede revisionspåtegningerne i årsrapporterne med den falske underskrift fra NN, der var registreret revisor. Foruden om straf havde anklagemyndigheden nedlagt påstand om tidsbegrænset frakendelse i henhold til straffeloven. Landsretten tiltrådte, at straffen til revisor T var fastsat til fængsel i 60 dage betinget med vilkår om samfundstjeneste. Om frakendelsesspørgsmålet udtalte landsretten:*

*“Efter en samlet vurdering af forholdets karakter og under hensyn til den tid, der er gået siden en offentlig myndighed blev bekendt med forholdet, tiltrædes det, at betingelserne for rettighedsfrakendelse i medfør af straffelovens § 79, stk. 1 og 2, jf. § 78, stk. 2, ikke er til stede.”*

### **Kolding Rets upåankede dom af 25. maj 2011 i nævnets sag 71/2008-R**

*I en tilståelsessag blev den 48-årige revisor T, der var ansat revisor i en revisionsvirksomhed, fundet skyldig i dokumentfalsk efter straffelovens § 171 ved i 7 tilfælde i perioden fra den 17. april 2007 til den 31. maj 2008 falskeligt at have underskrevet revisionspåtegninger med arbejdsgiverens navn NN. T blev straffet med fængsel i 40 dage betinget. Anklagemyndigheden havde endvidere nedlagt påstand om frakendelse, tidsbegrænset i 2 år. Der fandtes ikke grundlag for frakendelse, og det hedder herom i dommen:*

*”Retten har lagt vægt på, at tiltalte ikke tidligere er straffet i forbindelse med sit mangeårige hverv som revisor, at der er tale om sammenlagt 3 sager, at han ikke har haft økonomisk vinding ved forholdene, at forholdene er begået for mindst 3 år siden, samt at tiltalte nu er ansat i en ny virksomhed, hvor han ikke er udsat for det pres, som foranledigede ham til dokumentfalskneriet.”*

Som anført skal nævnet under en disciplinærstraffesag anvende frakendelsesreglerne i revisorloven, medens domstolene under en almindelig straffesag skal anvende frakendelsesreglerne i straffeloven. Denne retstilstand er på flere punkter tankevækkende. Undertiden – og navnlig i de groveste tilfælde – kan en sag gennemføres både som disciplinærstraffesag ved nævnet og som almindelig straffesag ved domstolene. Når de materielle regler om frakendelse imidlertid er forskellige, kan *forumvalget* således i sig selv være afgørende for frakendelsesspørgsmålet og dermed påvirke sagens udfald. I de situationer, hvor der er mulighed for at gennemføre sagen alternativt enten ved domstolene eller ved nævnet, møder man ikke sjældent den opfattelse, at en grovhedsvurdering bør indgå i valget, således at domstolsbehandling bør foretrækkes i de alvorligste tilfælde (jf. i denne retning Halling-Overgaard, Revisors Erstatnings- og Disciplinæransvar, 3. udg., s. 422). Denne opfattelse vil have til konsekvens, at domstolene i de groveste tilfælde har en snævrere adgang til frakendelse, medens der tilkommer nævnet med de mere ”almindelige” sager en videre frakendelsesadgang. Også ud fra et retssikkerhedssynspunkt kan retstilstanden give anledning til eftertanke. Normalt ville det forventes, at den videste frakendelsesadgang tilkom det organ, hvor retssikkerhedsgarantierne var størst – domstolene – hvorimod den mere restriktive adgang tilkom det organ, hvor procedurereglerne ikke ydede samme grad af betryggelse – nævnet. Men i revisorlovens disciplinærsystem forholder det sig modsat.

#### **6.6.3.4 Domstolsprøvelse**

Frakendelse ved en nævnsafgørelse er en administrativ frakendelse, som er undergivet en særlig adgang til domstolsprøvelse. Reglerne herom findes i revisorlovens § 52.

Disse regler går ud på, at den frakendte revisor (revisionsvirksomhed) inden for en frist på 4 uger kan anmode Erhvervsstyrelsen om at få Revisornævnets afgørelse prøvet ved domstolene. I så fald skal

styrelsen indbringe sagen for retten, og dette skal ske ved, at styrelsen anlægger en civil retssag mod den pågældende. Styrelsen skal således udtage stævning ved byretten, der behandler sagen i den borgerlige retsplejes former og afgør sagen ved dom. Der er imidlertid ikke noget i vejen for, at spørgsmålet om frakendelse også i revisorsager prøves i strafferetsplejens former. Det kræver dog, at forholdet er strafbart, og at spørgsmålet om frakendelse ikke rejses under en klagesag for nævnet, men derimod under en almindelig straffesag ved domstolene. Som anført ovenfor er betingelserne for frakendelse efter henholdsvis revisorloven og straffeloven imidlertid forskellige.

Revisorlovens § 52 indeholder ligeledes nærmere regler om, hvornår domstolsprøvelse har opsættende virkning for frakendelsen.

### **6.6.3.5 Generhvervelse**

Ligesom det er tilfældet med eksempelvis en frakendelse af førerretten, jf. færdselslovens § 132, indeholder også revisorloven en bestemmelse, der giver mulighed for generhvervelse af en frakendt godkendelse.

I de tilfælde, hvor frakendelsen er bestemt af nævnet, har nævnet også kompetencen til at ophæve frakendelsen, jf. revisorlovens § 45.

I de tilfælde, hvor frakendelsen derimod er bestemt af domstolene efter en straffesag, skal spørgsmålet om generhvervelse behandles efter straffelovens § 79, stk. 3, jf. § 78, stk. 3. Straffelovens frister fører til, at anmodning om generhvervelse i revisorsager som hovedregel kun kan fremsættes, når der er sket tidsubegrænset frakendelse (for bestandig).

Nævnet har derimod adgang til at ophæve både en tidsbegrænset og en tidsubegrænset frakendelse, der er anordnet af nævnet. Hvis nævnet afslår anmodningen, er der adgang til domstolsprøvelse efter § 52, jf. § 45, efter nogle særlige fristregler, der indebærer, at adgangen til domstolsprøvelse reelt kun står åben, når frakendelsen er sket for bestandig.

Der foreligger i øvrigt ingen nævnspraksis om bestemmelsen.

## **6.7 Visse sagsbehandlingsspørgsmål**

### **6.7.1 Udsættelse**

#### **6.7.1.1 Verserende straffesag mod indklagede**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.7.1.1.*

Beretningsperiodens sager har ikke givet anledning til tilføjelser i forhold til det i RÅ 2010 anførte.

### **6.7.1.2 Andre verserende sager af mulig betydning for klagesagen**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.7.1.2.*

Det er jævnligt forekommende, at der sideløbende med en nævnssag verserer en *civil retssag* ved domstolene. Ofte ses, hvorledes revisors sagsanlæg mod klienten med krav om betaling af honoraret afføder, at klienten indklager revisor for nævnet. Det beror på en konkret vurdering, om nævnssagen udsættes på udfaldet af den civile sag.

#### ***Kendelse af 28. februar 2011 i sag 13/2009-R***

*Revisor anlagde retssag mod klienten for at få denne dømt til at betale honoraret. På klientens anmodning blev retssagen udsat på forelæggelse af en række spørgsmål for FRR's Responsumudvalg. Da responsumudvalgets besvarelse fremkom, indklagede klienten revisor for Revisornævnet.*

Reglerne om nævnets saglige kompetence og reaktionsmuligheder, jf. ovenfor pkt. 6.1, indebærer, at nævnet ikke kan tage stilling til civilretlige krav, herunder en klients krav om erstatning eller en revisors krav om betaling af vederlag. Disse regler udelukker, at proceskravet i en civil retssag kan gøres til genstand for nævnsbehandling. Der kan derfor være grund til at fremhæve, at civile retssager *ikke* – som det undertiden ses forsøgt – kan afsluttes med oversendelse til Revisornævnet efter den særlige procedure i retsplejelovens § 361.

En *straffesag*, der ikke er afgjort, kan også tænkes at rejse spørgsmål om eventuel udsættelse, jf. nedenfor pkt. 6.7.3. I følgende sag, der kom til afgørelse i beretningsperioden, afventede nævnet udfaldet af straffesagen, hvorefter den endelige *straffedom* blev *tillagt retskraft i disciplinærstraffesagen* ved nævnet, selv om klageren i nævnssagen ikke var part i straffesagen:

#### ***Kendelse af 21. februar 2011 i sag 47/2008***

*I 2006 havde en institution bortvist og politianmeldt sin forstander, efter at denne over for bestyrelsen angiveligt havde erkendt underslæb. I 2008 indklagede institutionen revisor for ikke at have opdaget besvigelserne i tide og for i 2007 at have forsynet institutionens regnskab for 2006 med en blank påtegning. Da det blev oplyst, at politiet havde rejst tiltale mod forstanderen for underslæb for ca. 1 mio. kr., udsatte nævnet sagen på udfaldet af straffesagen. Byretten domfældte forstanderen, der ankede til landsretten. Efter 2 dages hovedforhandling i 2010 nedlagde anklagemyndigheden påstand om frifindelse. Herefter og efter den skete bevisførelse afsagde landsretten frifindelsesdom. I overensstemmelse med landsrettens endelige dom i straffesagen mod forstanderen lagde nævnet til grund, at de besvigelser, som revisor var indklaget for ikke at have konstateret, ikke havde fundet sted. Revisor blev derfor frifundet.*



### 6.7.1.3 Flere klagesager mod samme indklagede

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.7.1.3.*

Beretningsperiodens sager har ikke givet anledning til tilføjelser i forhold til det i RÅ 2010 anførte.

### 6.7.2 Indklagede besvarer ikke nævnets høring

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.7.2.*

Retsvirkningen af, at en part undlader at svare nævnet eller at fremkomme med et indlæg, vil normalt være, at parten i dette omfang afskærer sig fra at kunne påvirke afgørelsen, og der indtræder således processuel skadevirkning. Nævnet vil i stedet være henvist til udelukkende at basere sin afgørelse på de faktiske oplysninger, der foreligger fra den anden part (nævnet er naturligvis ikke herved bundet af partens bedømmelse af de fremlagte oplysninger – herom kan og skal nævnet frit danne sig sin egen opfattelse).

#### ***Kendelse af 30. august 2011 i sag 87/2010***

*Revisor besvarede ikke nævnets høring i anledning af en klage fra RT. Udtalt, at nævnet derfor måtte lægge RT's sagsfremstilling til grund. Revisor havde imidlertid svaret RT under den forudgående sagsbehandling, der førte til klagens indgivelse, og det svar, som revisor dengang havde afgivet, blev medtaget i nævnets kendelse.*

#### ***Kendelse af 30. november 2011 i sag 20/2011***

*RT havde indklaget en revisionsvirksomhed og dens indehaver, som hverken besvarede RT's høring forud for klagens indgivelse eller nævnets høring. De blev begge fundet skyldige i klagen på grundlag af kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer, som stod uimodsagte fra indklagedes side.*

Det afgørende er selvsagt ikke, om parten reagerer eller er helt passiv i anledning af nævnets høring, men om parten har relevante bemærkninger eller indsigelser. Nævnet må foretage en sædvanlig bevisvurdering på grundlag af de oplysninger, der rent faktisk er fremkommet fra begge sider.

#### ***Kendelse af 30. november 2011 i sag 84/2011***

*Efter kvalitetskontrol indklagede RT revisor for at have undladt i en revisionspåtegning at give supplerende oplysning om et anpartshaverlån. Revisor svarede såvel RT som nævnet under høringsprocedurerne. Da revisor ikke havde fremsendt bemærkninger vedrørende spørgsmålet om ulovligt anpartshaverlån, lagde nævnet RT's sagsfremstilling til grund. Revisor fandtes herefter skyldig og pålagdes en bøde.*

#### ***Kendelse af 30. november 2011 i sag 17/2011***

*Revisor havde svaret på nævnets høring. Da revisor ikke havde oplyst andet, lagdes det i overensstemmelse med klagerens oplysninger til grund, at et selskab havde ydet kreditter til en række aktionærer i strid med vedtægterne og i øvrigt uden vedtagelse på en generalforsamling. Revisor blev herefter pålagt en bøde for ikke at have givet supplerende oplysning om ulovlige aktionærlån.*

I særlige tilfælde kan en parts passivitet over for en konkret forespørgsel fra nævnet om, hvorledes parten stiller sig til et præcist udsagn fra modparten, tillægges betydning som udtryk for en enighed mellem parterne, der må respekteres af nævnet:

***Kendelse af 21. februar 2011 i sag 47/2008***

*En institution mente, at institutionens regnskab ikke var retvisende, og klagede derfor gennem advokat over sin revisor. Institutionen fremlagde samtidig regnskabet, der fremstod med en underskrevet revisionspåtegning. Revisors advokat betegnede imidlertid alene regnskabet som et udkast. På nævnets forespørgsel om baggrunden herfor oplyste han, at parterne var enige om, at revisionen ikke var afsluttet, og at der kun var tale om et regnskabsudkast. Klagerens advokat imødegik ikke denne oplysning. Nævnet lagde derfor til grund, at det foreliggende regnskab kun var et udkast, og at der således ikke var afgivet en erklæring fra revisors side.*

### **6.7.3 Politianmeldelse**

Revisorlovgivningen indeholder i visse tilfælde sædvanlige straffebestemmelser, hvorefter overtrædelse kan sanktioneres med almindelig straf. Muligheden for i sådanne situationer at gennemføre en straffesag ved domstolene som alternativ til en disciplinærstraffesag ved nævnet udelukker ikke i sig selv nævnens behandling af sagen. Problemstillingen har imidlertid to sider.

Det ene aspekt er, om nævnet har *adgang* til at påkende en sag og pålægge disciplinær straf, når der samtidig er hjemmel til at rejse sædvanlig straffesag ved domstolene. På dette punkt har det gennem mange år været fastslået, at muligheden for at gennemføre en straffesag om et forhold ikke i sig selv er til hinder for, at det samme forhold i stedet påkendes i disciplinærsystemet (jf. Goldin, Disciplinærsystemet, s. 39, Langsted m. fl., Revisoransvar, 7. udg., s. 442, samt Halling-Overgaard, Revisors Erstatnings- og Disciplinæransvar, 3. udg., s. 397).

Det andet aspekt er, om nævnet – når klageren har valgt forum – har *pligt* til at påkende sagen, eller om nævnet – af egen drift eller eventuelt efter påstand fra den indklagede – kan vise sagen fra sig og overgive sagen til politiet. I teorien synes Langsted m. fl., l.c. s. 442, at gå ind for, at nævnet altid skal behandle sagen, medens Halling-Overgaard, l.c. s. 422 muligvis er mindre kategorisk.

Det er nævnets klare udgangspunkt, at nævnet skal behandle en sag, når den er indbragt. Procesformen ved nævnet yder imidlertid langt fra den indklagede samme retssikkerhedsgarantier som en egentlig

straffesag ved domstolene. Nævnet har således ikke mulighed for at beskikke en forsvarer for den indklagede. Sagsbehandlingen foregår som hovedregel på skriftligt grundlag, og vidneførsel finder sædvanligvis ikke sted. Selv om nævnet kun kan pålægge bødestraf – som ganske vist ikke medfører en "plet" på straffeattesten – vil den indklagede alligevel let kunne opleve en betydelig bøde som en langt mere byrdefuld sanktion, hvis alternativet under en straffesag er en ren betinget dom med frihedsstraf. Dersom sagen kan rejse spørgsmål om frakendelse, må det erindres, at det er sværere at opnå frakendelse efter straffelovens regler, som domstolene skal anvende, end efter revisorlovens regler, som nævnet skal anvende. Sådanne overvejelser om hensynet til revisors retssikkerhed kan undertiden føre til, at nævnet beslutter at overgive sagen til politiet, hvor der er grundlag for mistanke om, at der ikke blot foreligger en overtrædelse af god revisorskik, men tillige en alvorlig, strafbar overtrædelse, navnlig af straffeloven. Et sådant tilfælde fandt sin afslutning i beretningsperioden.

### **Beslutning af 30. august 2011 i sag 71/2008-R**

*En revisionsvirksomhed indklagede en (nu tidligere) ansat revisor for i 7 tilfælde at have afgivet revisionspåtegninger gennem revisionsvirksomheden, idet han dels havde underskrevet påtegningerne med sit eget navn, dels havde påført sin chefs underskrift som medunderskriver uden dennes vidende og samtykke. Da nævnet på sædvanlig vis sendte klagen til høring hos den indklagede revisor, svarede denne, at han erkendte sig skyldig. Herefter besluttede nævnet at forelægge sagen for politiet til eventuel videre foranstaltning, idet nævnet anmodede politiet om at foretage undersøgelse til afklaring af, om der var grundlag for at rejse straffesag mod den pågældende for dokumentfalsk efter straffelovens § 171 eller for andet strafbart forhold. Politiet rejste tiltale mod revisor for dokumentfalsk, og byretten behandlede straffesagen som en tilståelsessag. Revisor begrundede sin handlemåde med personlige problemer og arbejdspress. Ved byrettens upåankede dom blev revisor straffet med en betinget dom på fængsel i 40 dage og blev frifundet for politiets påstand om frakendelse af retten at virke som godkendt revisor. Efter straffesagens afslutning ønskede revisionsvirksomheden ikke at hæve klagesagen, men anmodede nævnet – der i mellem tiden havde udsat sagen indtil videre – om at fortsætte behandlingen. Nævnet konstaterede, at der var identitet mellem klagen og de nu pådømte forhold. Da sagen var afgjort ved domstolene, fulgte det dels af Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, dels af grundsætningen om "ne bis in idem", at ingen kunne strafforfølges to gange for samme forhold. Nævnet afviste herefter sagen.*

Også i andre situationer kan nævnet komme ud for at måtte forholde sig til spørgsmålet om politianmeldelse. Kerneområdet for nævnets kompetence er erklæringsafgivelse efter revisorlovens § 1, stk. 2. Sådanne erklæringer må efter § 16, stk. 2, kun afgives gennem en revisionsvirksomhed. Erklæringsbekendtgørelsen foreskriver, at en erklæring skal underskrives af revisor, og såvel revisors som revisionsvirksomhedens navn skal fremgå af erklæringen. En klagesag ved nævnet vil typisk være rettet mod den revisor, hvis navn på denne måde er knyttet til erklæringen.

Når nævnet forelægger klagen for den indklagede revisor – der på denne måde fremstår som afgiver af erklæringen - kan det undertiden forekomme, at den pågældende afviser kendskab til erklæringen og møder klagen med en indsigelse om, at der ikke er tale om hans underskrift. Hvor nævnet står over for en sådan indsigelse om forfalskning, er det indlysende, at videre behandling af sagen med påkendelse af realiteten ikke giver nogen mening, før det er fastslået, om den pågældende erklæring overhovedet hidrører fra den indklagede revisor som afgiver. Nævnet – der i øvrigt i praksis aldrig får forelagt en erklæring i original - har i sådanne tilfælde, hvor der er begrundet mistanke om dokumentfalsk, ikke ment selv at burde forholde sig til dette præjudicielle spørgsmål om erklæringens ægthed, men har overgivet sagen til politiet. Fra beretningsperioden nævnes følgende tilfælde:

### **Sag 1/2010**

*Påtegningen på årsrapporten for et ApS fremstod som afgivet gennem revisionsvirksomheden RV. Revisors navn NN var anført med maskinskrift. Over navnet var en underskrift, der umiddelbart så ud til at modsvare revisors maskinskrevne navn. ApS indklagede (derfor) revisor NN for erklæringsmangler ved årsrapporten. Da nævnet hørte revisor NN over klagen, svarede NN, at hun ikke var revisor for ApS, og at det ikke var hende, der havde underskrevet revisionspåtegningen på årsrapporten, hvor hendes navn var anført med maskinskrift. På forespørgsel kunne hun ikke oplyse, hvem der efter hendes opfattelse havde underskrevet revisionspåtegningen i hendes navn. Imidlertid mente nævnet fra en række andre sager at kunne genkende underskriften som hidrørende fra revisor YY, hvis initialer var de samme. Nævnet overgav sagen til politiet med henblik på afklaring af, hvem der havde underskrevet påtegningen, og om der i den forbindelse var begået et strafbart forhold. Samtidig henledte nævnet politiets opmærksomhed på revisor YY. Politiet undersøgte sagen, men fandt ikke grundlag for at rejse sigtelse for dokumentfalsk eller andre overtrædelser. Politiets undersøgelser klarlagde imidlertid, at det ikke var den indklagede revisor NN, men derimod rettelig revisor YY, der havde underskrevet påtegningen oven over NN's maskinskrevne navn. Da det herefter ikke var den indklagede revisor, der havde afgivet påtegningen, frafaldt ApS klagen.*

## **6.8 Fuldbydelse**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.8.*

Som anført i RÅ 2010 opstår spørgsmålet om fuldbydelse normalt kun i forhold til pålagte bøder, der ikke betales frivilligt. Inddrivelse af sådanne bøder henhører under Erhvervsstyrelsen. Alle spørgsmål vedrørende betaling, herunder anmodning om henstand, afdragsordning o. lign., skal derfor ikke rettes til nævnet, men til styrelsen.

Konkurs, dødsfald etc. kan selvsagt bevirke, at en pålagt bøde ikke kan inddrives, og sådanne efterfølgende omstændigheder, der først er indtrådt efter nævnets afgørelse, kan nævnet i sagens natur ikke tage højde for ved afgørelsen.

Når det derimod forekommer, at tilsvarende omstændigheder af betydelig relevans for nævnets afgørelse indtræder i "mellempærioden" - fra klagens indgivelse til nævnets afgørelse - bør nævnet straks underrettes herom. Navnlig, når klager er en offentlig myndighed, må det forekomme naturligt, at myndigheden sørger for løbende at følge op på de verserende klagesager, som myndigheden selv har rejst, med henblik på at orientere nævnet - der ikke selv har adgang til at søge i alle relevante offentlige registre. Kun herved kan det undgås, at nævnet kommer til at træffe afgørelse på et forkert faktisk grundlag med den konsekvens, at nævnsbehandlingen kan vise sig formålsløs, og at nævnets afgørelse ikke eller kun vanskeligt kan fuldbyrdes som følge af identitetsproblemer. Som et eksempel på et sådant u hensigtsmæssigt forløb kan nævnes følgende tilfælde fra beretningsperioden:

#### ***Kendelse af 28. marts 2011 i sag 45/2010***

*Efter kvalitetskontrol i 2007 af en personligt drevet revisionsvirksomhed med 2 indehavere indklagede RT både virksomheden og begge indehavere. Ved nævnets kendelse af 23. februar 2009 i sag 49/2008-R blev revisionsvirksomheden pålagt en bøde på 100.000 kr., medens den forskyldte straf for indehaverne bortfaldt. I 2010 rejste RT en ny sag mod de pågældende revisorer og deres revisionsvirksomhed. Først under den nye tilsynssag blev det oplyst, at revisionsvirksomheden allerede i 2008 - og således forud for nævnets tidligere afgørelse - var blevet omdannet til et ApS og havde fået nyt CVR nummer. Som følge af, at dette ikke var blevet meddelt nævnet under den oprindelige sag, blev bøden således pålagt et strafsobjekt, der allerede inden sagens påkendelse havde ændret identitet.*

Frakendelse kan ikke give anledning til fuldbyrdelsesproblemer, men kan afføde både en håndhævelsessag og en generhvervelsessag, jf. ovenfor pkt. 6.6.3.

### **6.9 Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser**

*Emnet er tidligere behandlet i: RÅ 2010, pkt. 6.9.*

Som der nærmere er redegjort for i RÅ 2010, træffer nævnet den endelige administrative afgørelse af disciplinærstraffesagen, jf. revisorlovens § 51, stk. 3. Når bortses fra den særlige adgang i § 52 til domstolsprøvelse i frakendelsestilfælde, kan nævnets afgørelse derfor kun ophæves eller ændres af domstolene under en sag i henhold til grundlovens § 63. En sådan sag skal anlægges af den berørte revisor (revisionsvirksomhed) ved byretten mod Revisornævnet som procespart.

Som ligeledes anført i RÅ 2010 er nævnet som regel løbende involveret i et par retssager af denne art. Ved beretningsperiodens begyndelse (pr. 1. januar 2011) verserede 5 sager ved domstolene vedrørende afgørelser truffet i tidligere beretningsperioder. I løbet af 2011 har 3 af disse sager fundet sin afgørelse

ved endelig dom, medens der er blevet anlagt yderligere 1 sag. Status ved beretningsperiodens afslutning (pr. 31. december 2011) er således, at der verserede følgende 3 sager ved domstolene:

- Sag 22/2007-R vedrørende kendelse af 23. maj 2008 (angår registrering i Revireg).
- Sag 34/2009 vedrørende kendelse af 12. april 2010 (angår bl.a. definitionen på krydsrevision, jf. ovenfor pkt. 6.4.3.3).
- Sag 37/2009 vedrørende kendelse af 26. juni 2011 (angår navnlig spørgsmålet, om en erklæring kan anses for afgivet, jf. ovenfor pkt. 6.4.1).

Hvad dernæst angår de 3 sager, der fandt sin endelige afgørelse i 2011, blev der ved Københavns Byrets dom af 10. februar 2011 under ét taget stilling til et fælles søgsmål mod nævnet i

- Sag 22/2007-R vedrørende kendelse af 23. maj 2008
- Sag 23/2007-R vedrørende kendelse af 30. april 2008 samt
- Sag 24/2007-R vedrørende kendelse af 30. april 2008

Imidlertid blev denne dom – hvorved nævnet blev frifundet - som anført påanket for den ene revisors vedkommende (22/2007-R), men ikke i øvrigt. Da der dermed endnu ikke foreligger endelig dom i sagskomplekset som helhed, må en nærmere omtale afvente landsrettens dom i ankesagen.

Tilbage af de i beretningsperioden afsluttede retssager bliver derfor alene sag 77/2008 vedrørende kendelse af 17. september 2009. Udfaldet af dette sagsanlæg blev, at Københavns Byret den 15. april 2011 afviste søgsmålet som følge af manglende betaling af berammelsesafgift, hvorfor ej heller denne sag giver anledning til nærmere omtale.

## Bilag 1

### Uddrag af revisorloven

#### 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 udvidelse 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 tildeles 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 om Revisornævnet

#### 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](http://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] <sup>1</sup>.

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 betaling, 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.

---

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

§ 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.

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.

