

# DISCIPLINÆR SYSTEMMET

FOR STATS-  
AUTORISEREDDE



REGISTREREDDE  
REVISORER

TORBEN GOLDIN

Disciplinærsystemet

for statsautoriserede & registrerede revisorer

Forlaget FSR A/S (ITID A/S)

Fotografisk, mekanisk eller anden form  
for gengivelse eller mangfoldiggørelse af  
denne bog eller dele heraf er ikke tilladt  
ifølge gældende dansk lov om ophavsret.

Omslag ved Axel Surland

Grafisk tilrettelæggelse og sats

ved ARLGADE, *Grafisk formgivning*

Bogen er sat med New Baskerville og

trykt hos P.J. Schmidt, Vojens

Printed in Denmark 1997

1. udg., 1. oplag

ISBN 87-7747-220-9

## Forord

Lovgivningen om statsautoriserede og registrerede revisorer stiller store krav til revisorerne, der ofte på een gang både skal fungere som offentlighedens uafhængige "tillidsrepræsentant" og klientens fortrolige rådgiver. Når dertil kommer, at revisorernes arbejdsområde til stadighed udvides og yderligere kompliceres, er det næsten uundgåeligt, at enhver revisor på et eller andet tidspunkt begår en fejl, der kan give anledning til en klage. Der blev i denne anledning allerede i 1967 og 1970 etableret et disciplinærsystem for henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer.

Disciplinærsystemet blev imidlertid gennemgribende ændret ved lov nr. 1003 af 19. december 1992, der trådte i kraft den 1. juli 1993. Det er nu muligt for enhver med "retlig interesse" at klage over, at en statsautoriseret eller registreret revisor under udøvelsen af sin virksomhed har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører. Klagen kan behandles ved to administrative instanser, henholdsvis et *disciplinærnævn* (som 1. instans) og *Revisornævnet* (som 2. instans). Den indklagede revisor kan af disciplinærnævnene og Revisornævnet ikendes en advarsel eller bøde på op til 200.000 kr. Revisornævnet kan derudover helt eller delvist fratage revisor beskikkelsen eller retten til at være optaget i Revisorregistret. Der er yderligere adgang til at lade den revisionsvirksomhed, hvori vedkommende revisor er indehaver eller ansat, ifalde et medansvar (med mulighed for bøder på op til 500.000 kr.).

Disciplinære sanktioner kan således alt efter omstændighederne få stor betydning for den revisor (og eventuelt revisionsvirksomhed), der måtte forse sig imod de gældende regler for god revisorskik m.m. Ubegrundede eller overflødige klager kan imidlertid også medføre betydelige og unødvendige omkostninger, som eventuelt kan kræves erstattet hos klageren. Det er derfor væsentligt for enhver statsautoriseret eller registreret revisor samt klienter, regnskabsbrugere og rådgivere m.m., som overvejer at indbringe en klage over en revisor, at have et grundigt kendskab til proceduren og praksis i klagesager.

Jeg har i nærværende bog forsøgt at give en beskrivelse af baggrunden for det nuværende disciplinærsystem og at redegøre for de gældende regler samt aktuel praksis ved disciplinærnævnene og Revisornævnet.

Bogen består af 2 dele:

*Første del* (kapitlerne 1-8) indeholder i kapitel 1-7 en teoretisk gennemgang af det disciplinære system, herunder en kort beskrivelse af den historiske baggrund, nævnenes sammensætning og kompetence,

sagsbehandlingen, ansvarsgrundlaget, sanktionsfastsættelsen samt mulighederne for appel m.m. Vægten er lagt på de særlige spørgsmål, som rejser sig i forbindelse med selve disciplinærsystemet. Mere perifere spørgsmål er i vidt omfang besvaret gennem henvisning til relevant litteratur o.l. Kapitel 8 indeholder – ud over et kort resumé – forfatterens konklusioner og forslag til reformer i forbindelse med en kommende ændring af reglerne om disciplinærsystemet.

Da reglerne om disciplinærnævnenes og Revisornævnets kompetence, sagsbehandling m.m. i vid udstrækning er fuldstændigt ens, er kapitlerne udarbejdet således, at de fælles regler gennemgås udførligt i forbindelse med en omtale af *disciplinærnævnenes* beføjelser, sagsbehandling m.v. For så vidt angår *Revisornævnet* foretages der herefter – ud over en omtale af de særlige bestemmelser, der gælder for dette nævn – blot en henvisning til reglerne vedrørende disciplinærnævnene.

*Anden del* (bilag I-IV) indeholder dels citater/referater fra en række afgørelser og udtalelser fra disciplinærnævnene og Revisornævnet i principielle sager, som har været behandlet i 1993-1997, dels statistik, en klagevejledning med tilhørende skema samt et optryk af den aktuelle lovgivning m.v. om statsautoriserede og registrerede revisorer.

Det er mit håb, at bogen kan tjene som en rimeligt let tilgængelig håndbog for revisorer, advokater, studerende, klienter, regnskabsbrugere o.a.

Jeg vil gerne benytte lejligheden til at takke retsassessor Sanne Bager og statsautoriseret revisor Povl Johansen (KPMG) for konstruktiv kritik og gode råd m.m. Redaktionen sluttede den 15. marts 1997.

*Torben Goldin*

Formand for disciplinærnævnene  
for statsautoriserede og registrerede revisorer

## Forkortelser

<b>DFOR</b>	<b>Disciplinærnævnenes forretningsordener</b> (bekendtgørelserne nr. 263 og 264 af 15. april 1996 om henholdsvis Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer og Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer)
<b>DRR</b>	<b>Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer</b>
<b>DSR</b>	<b>Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer</b>
<b>EB</b>	<b>Erklæringsbekendtgørelsen</b> (bekendtgørelse nr. 90 af 22. februar 1996 om statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer m.v.)
<b>FRR</b>	<b>Foreningen af Registrerede Revisorer</b>
<b>FSR</b>	<b>Foreningen af Statsautoriserede Revisorer</b>
<b>FT</b>	<b>Folketingstidende</b>
<b>LRR</b>	<b>Loven om registrerede revisorer</b> (senest bekendtgjort ved lovbekendtgørelse nr. 604 af 28. juni 1996)
<b>LSR</b>	<b>Loven om statsautoriserede revisorer</b> (senest bekendtgjort ved lovbekendtgørelse nr. 603 af 28. juni 1996)
<b>RFOR</b>	<b>Revisornævnets forretningsorden</b> (bekendtgørelse nr. 128 af 17. februar 1994)
<b>RT</b>	<b>Rigsdagstidende</b>

Samtlige ovennævnte love og bekendtgørelser er optrykt nedenfor i bilag IV.

Et sagsnummer, der begynder med **R**, betyder, at afgørelsen er truffet af Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer.

Begynder sagsnummeret med **S**, er afgørelsen truffet af Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer.

Begynder sagsnummeret med **j.nr.**, er afgørelsen truffet af Revisornævnet.

# Indholdsfortegnelse

<b>1. Disciplinærsystemets historiske udvikling</b>	14		
1.1 Situationen indtil den 1. juli 1993	14		
1.1.1 Loven om autoriserede revisorer fra 1909	14		
1.1.2 Loven om statsautoriserede revisorer fra 1930	15		
1.1.3 Loven om statsautoriserede revisorer fra 1967	18		
1.1.4 Loven om registrerede revisorer fra 1970	19		
1.1.5 Lovændringerne i 1984	20		
1.1.6 Lovændringerne i 1988-1993	21		
1.1.7 Status for disciplinærsystemet 1967-1993	21		
1.2 Situationen efter den 1. juli 1993	22		
1.2.1 Lov nr. 1003 af 19. december 1992	22		
1.2.2 Lovændringerne i 1994	23		
1.2.3 De aktuelle regler om disciplinærsystemet	24		
<b>2. Nævnenes oprettelse og sammensætning</b>	25		
2.1 Disciplinærnævnene	25		
2.2 Revisornævnet	29		
<b>3. Nævnenes kompetence</b>	31		
3.1 Den saglige kompetence m.m.	31		
3.1.1 Disciplinærnævnene	31		
3.1.1.1 Klagens indbringelse og form	31		
3.1.1.2 Klagens indhold	34		
1. Revisors virksomhedsudøvelse	34		
2. Revisors pligter	39		
3. Klager over revisors vederlag	39		
4. Klager vedrørende kollegiale spørgsmål	48		
5. Erstatningskrav	49		
6. Misbrug af klageadgangen	49		
7. Forældelse af klagen	49		
3.1.1.3 Inddragelse af klagepunkter, som ikke er påberåbt af klager	55		
3.1.1.4 Hvem kan klage?	61		
3.1.1.5 Hvem kan indklages?	68		
1. Revisorer	68		
2. Revisionsvirksomheder	69		
3.1.2 Revisornævnet	71		
3.1.2.1 Revisornævnet som appelinstans	72		
3.1.2.2 Revisornævnet som 1. instans	72		
1. Spørgsmål om rettighedsfrakendelse	72		
2. Ophævelse af tidligere rettighedsfrakendelse	73		
3.1.3 Sammenfatning	74		
3.2 Den stedlige kompetence	74		
3.2.1 Nævnenes kompetence f.s.v.a. Færøerne og Grønland	74		
3.2.1.1 Om færøske revisorer	74		
3.2.1.2 Om grønlandske revisorer	75		
3.2.2 Nævnenes øvrige internationale kompetence	75		
<b>4. Nævnenes sagsbehandling</b>	78		
4.1 Nævnsprocessen	78		
4.1.1 Disciplinærnævnene	78		
4.1.1.1 Høringsproceduren	78		
4.1.1.2 Afholdelse af møder	79		
4.1.1.3 Sagens oplysning i øvrigt	81		
1. Tilvejebringelse af yderligere faktiske oplysninger	81		
2. Afhøringer ved retten	84		
3. Sagkyndig ekstern bistand	85		
4. Underretning af parterne om nye oplysninger	87		
4.1.1.4 Spørgsmål om rettighedsfrakendelse	89		
4.1.1.5 Om forelæggelse af præjudicielle spørgsmål for EF-Domstolen	90		
4.1.1.6 Aktindsigt	93		
4.1.1.7 Sagens afgørelse	96		
1. Votering og afgørelsesform	96		
2. Sagsomkostninger	97		
3. Offentliggørelse	99		
4.1.2 Revisornævnet	100		
4.2 Om behandling af samme sag ved nævnene og ved domstolene	102		
4.3 Om Folketingets Ombudsmand	106		
<b>5. Ansvarsgrundlaget</b>	108		
5.1 De objektive krav til disciplinæransvaret	109		
5.1.1 Udøvelse af revisorvirksomhed ctr. private aktiviteter	110		

5.1.2	Revisors pligter - god revisorskik	110
5.1.3	Om straf for forsøg	117
5.1.4	Særligt om revisionsvirksomheders medansvar	118
5.2	De subjektive krav til disciplinæransvaret	119
5.2.1	Revisors forhold	119
5.2.1.1	Tilregnelser inden for strafferetten	119
5.2.1.2	Tilregnelser inden for det disciplinære system	121
5.2.2	Betydningen af revisors eventuelle ukendskab til retsregler og faktum	123
5.2.2.1	Egentlig retsvildfarelse	124
5.2.2.2	Faktisk vildfarelse	126
5.2.2.3	Uegentlig retsvildfarelse	127
5.2.3	Revisors og revisionsvirksomheders (med)ansvar for andres handlinger	130
5.2.3.1	Disciplinæransvarets personlige karakter	130
5.2.3.2	Ansvar for partnere o.l.	131
5.2.3.3	Arbejdsgiveres/revisionsvirksomheders ansvar for medarbejderes fejl	131
5.2.3.4	Ansatte medarbejderes ansvar for arbejdsgiverens fejl	133
5.2.3.5	Samarbejde mellem flere selvstændige revisorer	134
5.3	Om bevisbyrde	136
<b>6.</b>	<b>De disciplinære sanktioner</b>	138
6.1	De forskellige sanktionsformer	138
6.1.1	Disciplinærnævne	138
6.1.2	Revisornævnet	140
6.2	Om fastsættelsen af disciplinære sanktioner	140
6.2.1	Almindelige hensyn/principper	140
6.2.1.1	Om betydningen af forsæt ctr. uagtsomhed	141
6.2.1.2	Om revisors personlige forhold og betydningen af forholdets alder	142
6.2.1.3	Om gentagelsesvirkning	142
6.2.1.4	Om tillægsstraf	143
6.2.1.5	Om strafnedsættelse og -bortfald	145
6.2.1.6	Om parternes påstande	149
6.2.2	Om advarsler ctr. bøder	149
6.2.3	Om rettighedsfrakendelse	150
1.	Betingelserne for rettighedsfrakendelse	150
2.	Ophævelse af tidligere rettighedsfrakendelse	155
6.2.4	Specielt om overgangsregler	155

<b>7.</b>	<b>Om appel og genoptagelse m.m.</b>	158
7.1	Appel	158
7.1.1	Revisornævnets efterprøvelse af afgørelser fra Disciplinærnævne	158
7.1.1.1	Fristen for appel	159
7.1.1.2	Parterne under appelsagen	160
7.1.1.3	Om "kontraappel"	161
7.1.1.4	Sagsbehandlingen i øvrigt	162
7.1.2	Efterprøvelse af Revisornævnets afgørelser	162
7.1.2.1	Appel af afgørelser vedrørende rettighedsfrakendelse	163
1.	Beslutning om rettighedsfrakendelse	163
2.	Afslag på anmodning om ophævelse af tidligere rettighedsfrakendelse	164
7.1.2.2	Appel af andre afgørelser fra Revisornævnet	165
7.2	Genoptagelse m.m.	167
<b>8.</b>	<b>Resumé og konklusion</b>	170
8.1	Skematisk oversigt	170
8.2	De nye regler	171
8.3	Forslag til reformer	173
8.4	Afsluttende bemærkninger	175
<b>Bilag</b>		177
I.	Nævnspraksis	178
A.	Oversigt	178
B.	Udtalelser i disciplinærsager	179
1.	Klientens opgaver	179
2.	Revision, revisionspåtegninger og -protokollater	182
3.	Revisors arbejdsområde	199
4.	Rådgivning og assistance	211
5.	Tilbageholdsret	218
6.	Årsregnskaber	221
7.	Revisors pligter i øvrigt	226
II.	Statistik	247
III.	Klagevejledning og -skema	250
IV.	Retsgrundlaget	254
A.	Bekendtgørelse nr. 603 af 28. juni 1996 af lov om statsautoriserede revisorer (LSR)	254
	Beskikkelse som statsautoriseret revisor	254
	Statsautoriserede revisoreres virksomhed	256
	Disciplinærnævn og Revisornævn	259

Frister	262
Ikrafttrædelsesbestemmelser m.v.	263
B. Bekendtgørelse nr. 604 af 28. juni 1996 af lov om registrerede revisorer (LRR)	264
Optagelse i registret	264
Registrerede revisorers virksomhed	265
Bestemmelser vedrørende straf m.v.	268
Frister	270
Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser	271
C. Bekendtgørelse nr. 90 af 22. februar 1996 om statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer m.v.	272
Indledende bestemmelser	272
Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber	272
Erklæringer på ikke-reviderede regnskaber	274
Øvrige erklæringer	275
Arbejdets tilrettelæggelse	275
Revisionsprotokol	275
Dokumentation	276
Straffebestemmelser	276
Ikrafttrædelsesbestemmelser	276
D. Bekendtgørelse nr. 263 af 15. april 1996 om Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer	277
Disciplinærnævnets kompetence og organisation	277
Sagens forberedelse	278
Sagens afgørelse	278
Offentliggørelse og beretning m.m.	279
E. Bekendtgørelse nr. 264 af 15. april 1996 om Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer	280
Disciplinærnævnets kompetence og organisation	280
Sagens forberedelse	281
Sagens afgørelse	281
Offentliggørelse og beretning m.m.	282
F. Bekendtgørelse nr. 128 af 17. februar 1994 om Revisornævnet	283
Revisornævnets kompetence og organisation	283
Sagens forberedelse	284
Sagens afgørelse	285
Offentliggørelse m.m.	285
G. Forskrifter for disciplinærnævnenes sanktionsfortegnelser	286
Navn og formål	286

Registerets indhold, anvendelse og sletning m.v.	286
Begæring om udskrift fra en i registeret optaget revisor	286
Videregivelse af oplysninger til private	287
Videregivelse af oplysninger til offentlige myndigheder	287
<b>Litteratur- og kildefortegnelse</b>	289
<b>Afgørelsesregister</b>	291
1. Afgørelser fra disciplinærnævnene	291
2. Afgørelser fra Revisornævnet	292
<b>Henvisninger til love m.v.</b>	293
1. Lov om statsautoriserede revisorer (LSR)	293
2. Lov om registrerede revisorer (LRR)	293
3. Disciplinærnævnenes forretningsordener (DFOR)	294
4. Revisornævnets forretningsorden (RFOR)	294
<b>Stikordsfortegnelse</b>	295