



10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49
50
51
52
53
54
55
56
57
58
59
60
61
62
63
64
65
66
67
68
69
70
71
72
73
74
75
76
77
78
79
80
81
82
83
84
85
86
87
88
89
90
91
92
93
94
95
96
97
98
99
100

101
102
103
104
105
106
107
108
109
110
111
112
113
114
115
116
117
118
119
120
121
122
123
124
125
126
127
128
129
130
131
132
133
134
135
136
137
138
139
140
141
142
143
144
145
146
147
148
149
150
151
152
153
154
155
156
157
158
159
160
161
162
163
164
165
166
167
168
169
170
171
172
173
174
175
176
177
178
179
180
181
182
183
184
185
186
187
188
189
190
191
192
193
194
195
196
197
198
199
200

Revisoransvar

Lars Bo Langsted, Paul Krüger Andersen, Mogens Christensen

5. udgave, 1. oplag

© Forlaget Thomson A/S, København 2001

ISBN 87-619-0218-7

Omslag: Bent Juul Nielsen

Trykt hos P.J. Schmidt Grafisk produktion, Vojens

Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse af denne bog eller dele af den er ikke tilladt ifølge gældende dansk lov om ophavsret. Alle rettigheder forbeholdes.

Indholdsfortegnelse

Forkortelsesliste 14

Introduktion 17

Kapitel 1. Revisor og revisors arbejde

Af Mogens Christensen

- 1. Revisors funktion 19**
 - 1.1. Revisors funktion i samfundsmæssig betydning 19
 - 1.1.1. Uafhængighed 20
 - 1.1.2. Kompetence 28
 - 1.2. Klienters forventninger til revisor 28
 - 1.3. Revisorerne 32
 - 1.3.1. Statsautoriserede revisorer 32
 - 1.3.2. Registrerede revisorer 32
 - 1.3.3. Revisorer uden statsautorisation eller registrering 32
 - 1.3.4. De »offentlige« revisionsorganer 32
 - 1.3.5. Interne revisorer 33
 - 1.4. Forholdet til andre erhverv 34
 - 1.4.1. Advokater 34
 - 1.4.2. Konsulentfirmaer 38
 - 1.4.3. Andre erhverv 40
- 2. Revisors opgaver og pligter 41**
 - 2.1. Rettigheder og pligter i henhold til lovgivningen 41
 - 2.1.1. Rettighederne 41
 - 2.1.2. Pligterne 42
 - 2.2. Revisors hovedopgaver 45
 - 2.2.1. Revision 45
 - 2.2.2. Rådgivning og assistance ved udarbejdelse og opstilling af regnskaber 48
 - 2.3. Tilgrænsende opgaver 48
 - 2.3.1. Rådgivning og assistance 48
 - 2.3.2. Særopgaver 50
- 3. Revisionens udførelse 54**
 - 3.1. Aftaler 54

Indholdsfortegnelse

- 3.2. Planlægning 55
- 3.3. Revisionens udførelse 56
 - 3.3.1. Generelt 56
 - 3.3.2. Forvaltningsrevision 56
 - 3.3.3. Finansiell revision 57
 - 3.3.4. Fejl og besvigelser 59
 - 3.3.5. Revisionsprocessen 60
 - 3.3.6. Undersøgelsesadgang og mødedeltagelse 60
- 3.4. Revisors konklusion 62
- 3.5. Revisors dokumentation 63
- 3.6. Revisors rapportering 64
 - 3.6.1. Generelt 64
 - 3.6.2. Reviderede regnskaber 65
 - 3.6.2.1. Forbehold 67
 - 3.6.2.2. Supplerende oplysninger 69
 - 3.6.2.3. Konklusionen 70
 - 3.6.2.4. Datering og underskrift 71
 - 3.6.2.5. Revisionsprotokollen 73
- 4. **Udførelsen af andre opgaver** 85
 - 4.1. Aftaler 85
 - 4.2. Udførelsen 85
 - 4.3. Rapportering, ikke-revision 85
 - 4.4. Rapportering, øvrige tilfælde 88
- 5. **Normer for revisors arbejde** 93
 - 5.1. Revisionsvejledninger 93
 - 5.2. Regnskabsvejledninger 94
- 6. **Responsumudvalgene** 96

Kapitel 2. Træk af revisorrettens historie

Af Lars Bo Langsted

- 1. **Ældre tid** 100
 - 1.1. Indledning 100
 - 1.2. Konkursloven af 1872 100
 - 1.3. Debatten omkring akkordloven 101
- 2. **Loven om autoriserede revisorer af 1909** 103
 - 2.1. Private forslag 103
 - 2.2. Loven af 1909 104
- 3. **Særlige love** 106
 - 3.1. Aktieselskaber 106
 - 3.2. Sparekasser 107

- 3.3. Banker 108
- 4. **Revisorloven af 1930 og næringsloven af 1931** 109
 - 4.1. Revisorloven af 1930 109
 - 4.2. Næringsloven af 1931 111
 - 4.3. Andre spørgsmål 112
 - 4.3.1. Revisionsopgaver 112
 - 4.3.2. Rettighedsfortabelse 112
 - 4.3.3. Rådgivning 113
- 5. **Nyere tid** 113
 - 5.1. Loven om statsautoriserede revisorer af 1967 113
 - 5.2. Loven om registrerede revisorer af 1970 114
 - 5.3. Selskabslovgivningen 116
 - 5.4. Indfødsret 119
 - 5.5. Konkursloven af 1977 119
 - 5.6. Årsregnskabsloven af 1981 og selskabslovene af 1982 121
 - 5.7. Revisorlovene af 1984 122
 - 5.8. Økonomisk kriminalitet 123
 - 5.9. Lovændringerne i 1989 123
 - 5.10. Bogføringsloven 125
 - 5.11. Debatten 125
 - 5.12. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 126
- 6. **1990'erne** 126
 - 6.1. Lovændringerne i 1991 126
 - 6.2. Lovændringerne i 1992 127
 - 6.2.1. Selskabslovgivningen 127
 - 6.2.2. Årsregnskabsloven 127
 - 6.2.3. Revisorloven 128
 - 6.3. Debatten i 1993 128
 - 6.4. Den nye revisorlovgivning 129
 - 6.5. Andre lovændringer og udviklingstræk 131
- 7. **Internationalisering** 133
 - 7.1. Indledning 133
 - 7.2. Økonomisk kriminalitet 133
 - 7.3. Revisors uafhængighed 134
 - 7.4. Nye regnskabs- og revisionsregler m.v. 135

Kapitel 3. Det retlige grundlag for revisors arbejde

Af Lars Bo Langsted

- 1. **Det offentligt retlige grundlag** 138
 - 1.1. Opnåelse af beskikkelse eller registrering 138

- 1.2. Revisors rettigheder og pligter 142
- 1.3. Deponering af beskikkelse eller registreringsbevis 143
- 1.4. Ophør af beskikkelse eller registrering 144
- 1.5. Klageadgang og sagsbehandling ved Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 146
- 2. **Det civile retlige grundlag** 147
 - 2.1. Aftalen mellem revisor og dennes klient 147
 - 2.1.1. Revision 148
 - 2.1.2. Rådgivning 151
 - 2.1.3. Assistance 154
 - 2.2. Revisors honorar 155
 - 2.2.1. Fast honorar 155
 - 2.2.2. Betaling efter regning 158
 - 2.2.3. Mangler ved arbejdet 163
 - 2.3. Tilbageholdelse af regnskabsmateriale 165
- 3. **Ansvarsformerne og deres indbyrdes sammenhæng** 169
 - 3.1. Den overordnede sammenhæng 169
 - 3.2. Uagtsomhed, culpa og god skik 172
 - 3.2.1. Strafferetlig uagtsomhed og culpa 173
 - 3.2.2. Culpa og god skik 174
 - 3.2.3. Strafferetlig uagtsomhed og god skik 176
 - 3.3. Sammenfatning 178

Kapitel 4. Revisors erstatningsretlige ansvar

Af Paul Krüger Andersen

- 1. **Indledning** 183
 - 1.1. Om erstatningsansvaret i almindelighed. Retskilderne 183
 - 1.2. Professionsansvaret 185
 - 1.3. Ansvaret over for klient/tredjemand 188
- 2. **Ansvarsgrundlaget. Culpabedømmelsen** 190
 - 2.1. God-skik reglerne 190
 - 2.2. Ansvarsbedømmelsen inden for revisors enkelte arbejdsområder 192
 - 2.2.1. Den egentlige revision 192
 - 2.2.1.1. Besvigelser 192
 - 2.2.1.2. Debitorer, varebeholdninger, igangværende arbejder m.m. 195
 - 2.2.1.3. Forpligtelser m.m. 198
 - 2.2.1.4. Andre fejl og forsømmelser i forbindelse med revisionen 199

- 2.2.1.5. Revisors eventuelle ansvar over for kreditorerne ved en virksomheds konkurs 200
- 2.2.2. Anden bistand 201
- 2.2.3. Ansvar for rådgivning 208
- 3. **Årsagsforbindelse og adækvans** 213
- 4. **Tabet** 217
- 5. **Klientens eller tredjemands egen skyld eller medvirken** 219
- 6. **Den ansvarsmæssige betydning af revisors påtegninger** 223
 - 6.1. Revisionspåtegninger 223
 - 6.2. Andre påtegninger og erklæringer 229
- 7. **Revisors øvrige muligheder for at friholde sig for ansvar** 229
- 8. **Ansvaret mellem flere revisorer** 232
 - 8.1. Ansvaret mellem flere selvstændige revisorer 232
 - 8.2. Ansvaret for medarbejdere 233
- 9. **Forældelse af erstatningsansvaret** 234
- 10. **Forsikring** 236
 - 10.1. Indledning: Garanti- og ansvarsforsikring 236
 - 10.2. Garantiforsikring 237
 - 10.3. Revisoransvarsforsikring 239

Kapitel 5. Strafansvaret

Af Lars Bo Langsted

- 1. **Indledning** 251
- 2. **De almindelige strafbarhedsbetingelser** 251
 - 2.1. Kravet om lovhjemmel 251
 - 2.1.1. Det objektive krav 251
 - 2.1.2. Nødvendig udfyldning 252
 - 2.1.3. Forsøg 253
 - 2.1.4. Medvirken 254
 - 2.1.5. Fortolkning 254
 - 2.1.6. Passivitet 256
 - 2.2. Tilregnelser og straffrihedsgrunde 257
 - 2.2.1. Objektivt ansvar 257
 - 2.2.2. Tilregnelserbegrebet 258
 - 2.2.3. Forsæt 259
 - 2.2.4. Grov uagtsomhed 259
 - 2.2.5. Uagtsomhedsbegrebet 260
 - 2.2.6. Straffrihedsgrunde 261
 - 2.7. Selskabsansvar 262
- 3. **Almindelige strafferegler** 263

- 4. **Strafansvar for erklæringer m.m.** 266
 - 4.1. Indledning 266
 - 4.2. Undladte erklæringer 266
 - 4.2.1. Undladelse 266
 - 4.2.2. Besvigelser 267
 - 4.2.3. Indberetnings- og anmeldelsespligter 270
 - 4.2.4. Oplysningspligter 272
 - 4.2.5. Vidnepligter mv. 273
 - 4.3. Erklæringer på utilstrækkeligt grundlag 278
 - 4.4. Usande erklæringer 280
 - 4.5. Falske erklæringer 283
 - 4.6. Krænkende erklæringer 285
 - 4.6.1. Fredskrænkelser 285
 - 4.6.2. Ærekrænkelser 286
 - 4.7. Erklæringer i strid med tavshedspligten 289
 - 4.7.1. Straffeloven 289
 - 4.7.2. Markedsføringsloven 291
 - 4.7.3. Ret til at bryde tavshedspligten 292
 - 4.7.4. Pligt til at bryde tavshedspligten 293
 - 4.7.5. Medarbejdere 296
- 5. **Andre lovovertrædelser** 296
 - 5.1. Alment 296
 - 5.2. Stillingsmisbrug 296
 - 5.3. Bestikkelse 297
 - 5.4. Diverse 298
- 6. **Medvirken** 298
 - 6.1. De almindelige medvirkensregler 298
 - 6.2. Medhjælpere og ansvar 303
 - 6.3. Ansvar for kolleger 304
- 7. **Sanktionerne** 305
 - 7.1. Straffene og strafudmåling 305
 - 7.2. Rettighedsfrakendelse 305
- 8. **Særligt om international strafferet** 309
 - 8.1. Kriminalitet begået i Danmark 309
 - 8.2. Grundprincipper 310
 - 8.3. Reglernes territoriale begrænsning 311
 - 8.4. Domstolens kompetence 314
 - 8.5. Overførsel af strafforfølgning 315
 - 8.6. Retshjælp 316
 - 8.7. Udlevering 317

Kapitel 6. Disciplinæransvaret

At Lars Bo Langsted

- 1. **Grundtræk og oversigt** 325
 - 1.1. Indledning 325
 - 1.2. Disciplinæransvarets karakter 326
 - 1.3. Offentligt disciplinæransvar 328
 - 1.4. Oversigt 328
 - 2. **Nævnsprocessen** 330
 - 2.1. Nævnenes sammensætning, opbygning og kompetence 331
 - 2.1.1. Nævnenes sammensætning og opbygning 331
 - 2.1.1.1. Disciplinærnævnenes sammensætning og opbygning 331
 - 2.1.1.2. Revisornævnets sammensætning og opbygning 333
 - 2.1.2. Nævnenes funktionelle kompetence 334
 - 2.1.3. Klageadgang 336
 - 2.1.3.1. Klageadgang til disciplinærnævnene 336
 - 2.1.3.2. Klageadgang til Revisornævnet 341
 - 2.1.4. Nævnenes saglige kompetence 343
 - 2.1.4.1. Klager i kollegiale spørgsmål 343
 - 2.1.4.2. Klager over revisors honorar 344
 - 2.1.4.3. Revisors adfærd qua revisor 346
 - 2.1.4.4. Særligt om konsulentvirksomheder mv.'s ansvar 353
 - 2.1.4.5. Afgrænsning over for straf- og erstatningsansvar 353
 - 2.1.4.6. Særligt om rettighedsfrakendelse 357
 - 2.2. Proceduren ved nævnsbehandlingerne 357
 - 2.2.1. Disciplinærnævnene 357
 - 2.2.2. Revisornævnet 362
 - 2.2.3. Særlige spørgsmål 363
 - 2.2.3.1. Er nævnene bundet af parternes klageangivelser? 363
 - 2.2.3.2. Sagens oplysning 367
 - 2.2.3.3. Medinddragelse af revisionsvirksomheden 370
 - 2.3. Behandlede sager ved nævnene 372
3. **Ansvarsgrundlaget** 374
 - 3.1. Indledning 374
 - 3.2. Disciplinæransvarets objektive område 375
 - 3.2.1. Omhu, nøjagtighed og hurtighed 377

3.2.2.	God revisorskik	378
3.2.2.1.	Forholdet til kolleger	378
3.2.2.2.	Samlebegreb og forholdet til andre god skik regler	379
3.2.2.3.	Forholdet til anden lovgivning	382
3.2.2.4.	Begrebsindholdet i forskellige sammenhænge	384
3.2.2.5.	Sammenfatning	388
3.2.2.6.	Vurdering af begrebet som strafhjæmmel	388
3.3.	Subjektive betingelser for pålæggelse af ansvar	391
3.3.1.	Indledning	391
3.3.2.	Teoriens opfattelse	392
3.3.3.	Nævnenes praksis	394
3.3.4.	Vurdering og konklusion	399
3.4.	Særligt om rettighedsfrakendelse	401
3.5.	Særligt om revisionsvirksomheder	403
3.6.	Forældelse	409
4.	Sanktionerne og deres faktiske anvendelse	414
4.1.	Indledning	414
4.1.1.	Sanktionstyperne	414
4.1.2.	Overgangsproblemer	414
4.1.3.	Statistik	417
4.2.	Advarsel	417
4.3.	Irettesættelse	419
4.4.	Bøde	419
4.5.	Frakendelse af beskikkelse/registreringsbevis	425
4.5.1.	Begrænset frakendelse	425
4.5.2.	Fuldstændig frakendelse	427
5.	Prøvelse af nævnenes afgørelser	431
5.1.	Afgørelser truffet i medfør af LSR § 18a, stk. 1 og 3	431
5.2.	Afgørelser truffet i medfør af LSR § 19a, stk. 1, jf. 18a, stk. 1 og 3	431
5.3.	Afgørelser truffet i medfør af LSR § 19a, stk 2 (frakendelser)	433

Kapitel 7. Foreningsansvaret

Af Lars Bo Langsted

1.	Indledning	437
1.1.	Oversigt og udviklingslinjer	437
1.2.	Tvungent medlemskab?	439
2.	Foreningen af Statsautoriserede Revisorer	440
2.1.	Hidtil gældende regler	440

2.1.	Etikmodellen	440
2.2.	Etikudvalget	442
2.3.	Eksklusion	442
3.	Foreningen af Registrerede Revisorer	445
3.1.	Hidtil gældende regler	445
3.2.	Det nuværende regelsæt	446
3.3.	Eksklusion	446
4.	Foreningen Danske Revisorer	447
4.1.	En klagesags behandling	447
4.2.	Responsumudvalget	448
4.3.	Bestyrelsen	448
5.	Ansvarsgrundlaget	449
6.	Efterprøvelse af foreningernes afgørelser	450

Lovregister 453

Afgørelsesregister 460

Stikordsregister 465

Introduktion

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

Nærværende 5. udgave er en ajour-føring af 4. udgaven. På trods af, at der må forventes ganske betydelige ændringer i revisorlovgivningen inden for de kommende par år har vi fundet det såvel nødvendigt som forsvarligt at udgive en 5. udgave på indeværende tidspunkt. Dels er den tidligere udgave ret på at være udsolgt fra forlaget, dels lader revisors ansvar sig ikke umiddelbart påvirke af en ændret regulering af lovgivningen om revisors virksomhed.

Forfatterne er henholdsvis professor ved Aalborg Universitet (Lars Bo Langsted, cand.jur.), lektor samme sted (Mogens Christensen, statsautoriseret revisor) og professor ved Handelshøjskolen i Århus (Paul Krüger Andersen, dr.jur.).

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

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

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

Bogens opbygning er således:

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

Redaktionen af bogen er, hvor ikke andet er nævnt, afsluttet pr. 15. juni 2001.

Forfatterne

Revisor og revisors arbejde

Af Mogens Christensen

I. Revisors funktion

I.1. Revisors funktion i samfundsmæssig betydning

Begrebet revisor og revisors funktion kan i forskellige afskygninger følges op gennem historisk tid. Revisorerhvervet som profession er dog af nyere dato, kun lidt over 100 år. En profession opstår først, når de samfundsmæssige forhold konkretiserer behovet for professionen, og et sådant behov opstod i 1800-tallet som en følge af industrialiseringen og det tiltagende demokrati. Industrialiseringen medførte selskabsdannelser og en spredning af ejerkredsen, og især en større afstand mellem dem, der investerer, og dem, der i den daglige drift forvalter investeringerne. Denne afstand medførte, at ejerkredsen har behov for at få pålidelige informationer om, hvorledes virksomhedens ledelse disponerer. Ledelsens informationer til ejerkredsen sker især i form af årsregnskaber. For at sikre, at årsregnskaberne er troværdige, vælger ejerkredsen en revisor til på dens vegne at udføre kontrol med regnskabsaflæggelsen og rapportere om resultatet. En nærmere omtale af denne funktion er givet af *Mogens Christensen* (i Christensen m.fl.: *Revision – koncept & teori*, s. 11 ff).

Endvidere har den stadigt udbyggede lovgivning om regnskabs-, økonomi- og skatteforhold medført, at ledelsen i virksomhederne har behov for rådgivning og assistance til sikring af, at grundlaget for de beslutninger, der skal træffes, er analyseret og belyst, så beslutningerne bliver hensigtsmæssige og lovmedholdelige. Revisors kompetence inden for regnskabsvæsen, økonomi og skat m.v. gør det naturligt, at ledelsen efterspørger revisors rådgivning og assistance.

Demokratiseringen har medført et ønske om offentligt indseende med det erhvervsliv, der spiller en så stor samfundsmæssig rolle. Dette forhold sammen med en betydelig grad af fremmedfinansiering i virksomhederne

ISBN 87-619-0218-7



9 788761 902184