

REVISORANSVAR

Af
Lars Bo Langsted
Paul Krüger Andersen
Lars Kiertzner

8. udgave

ADVOKAT
JERRY OSBAK
NØRREGADE 30 - 1165 KBH. K
(137) 88 88 88 (FRA NØRREHOLM)
TEL. (01) 34 88 88 - 34 88 88 76 70

Lars Bo Langsted, Paul Krüger Andersen & Lars Kiertzner
Revisoransvar
8. udgave/1. oplag 2013
© Karnov Group Denmark A/S, København 2013

ISBN 978-87-619-3453-6

Omslag: Bent Juul Nielsen
Sats og tryk: Zeuner Grafisk a/s, Odder

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 Lars Kiertzner

- 1. Revisors funktion** 19
 - 1.1. Revisors samfundsmæssige rolle og betydning 19
 - 1.1.1. Uafhængighed 20
 - 1.1.2. Kompetence 41
 - 1.2. Klienters forventninger til revisor 44
 - 1.3. Revisorerne 50
 - 1.3.1. Godkendte statsautoriserede og registrerede revisorer 50
 - 1.3.2. Revisorer uden godkendelse 52
 - 1.3.3. Offentlig revision 52
 - 1.3.4. Interne revisorer 54
 - 1.4. Forholdet til andre erhverv 55
 - 1.4.1. Advokater 55
 - 1.4.2. Konsulentfirmaer 60
 - 1.4.3. Andre erhverv 61
- 2. Revisors opgaver og pligter** 61
 - 2.1. Rettigheder og pligter i henhold til lovgivningen 61
 - 2.1.1. Rettighederne 61
 - 2.1.2. Pligterne 63
 - 2.2. Revisors opgaver 67
 - 2.2.1. Revision af regnskaber (ISA grundlag) 67
 - 2.2.2. Revision efter en særlig dansk erklæringsstandard (udvidet gennemgang) 71
 - 2.2.3. Andre erklæringsopgaver med sikkerhed, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug 73
 - 2.2.4. Andre erklæringsopgaver (uden sikkerhed), der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug 81
 - 2.3. Rådgivning og assistance, der udelukkende er til hvervgivers eget brug 83

3. Gennemførelse af revision efter ISA	85
3.1. Revisionsstandarder	85
3.2. Aftaler	89
3.3. Planlægning	90
3.4. Revisionens udførelse	92
3.4.1. Generelt	92
3.4.2. Finansiell revision	93
3.4.3. Fejl og besvigelser	95
3.4.4. Revisionsprocessen	97
3.4.5. Undersøgelsesadgang og mødedeltagelse	98
3.4.6. Forvaltningsrevision	100
3.5. Revisors konklusion	102
3.6. Revisors dokumentation	104
3.7. Revisors rapportering	109
3.7.1. Generelt	109
3.7.2. Reviderede fuldstændige regnskaber med generelt formål	110
3.7.3. Umodificeret konklusion og uden supplerende oplysninger	111
3.7.4. Modificeret konklusion som følge af forbehold	115
3.7.5. Supplerende oplysninger	127
3.7.5.1. Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet	127
3.7.5.2. Supplerende oplysninger vedrørende revisionen	130
3.7.5.3. Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold	131
3.7.6. Datering og underskrift	136
3.7.7. Urigtige skriftlige erklæringer – manglende kundskab	138
3.7.8. Revisionsprotokollen	147
3.7.9. Andre revisionsopgaver	154
4. Udvidet gennemgang som »lovteknisk revision«	156
5. Andre opgaver	161
5.1. Accept og aftaler	161
5.2. Planlægning og udførelse	162
5.2.1. Review	162
5.2.2. Assistance med opstilling og aftalte arbejds handlinger	164
5.2.3. Andre erklæringsopgaver med sikkerhed	166
5.2.4. Rådgivning	166
5.3. Rapportering	167
5.3.1. Review	168
5.3.2. Assistance med opstilling og aftalte arbejds handlinger	175

5.3.3. Andre erklæringsopgaver med sikkerhed	181
5.3.4. Rapportering – særlige erklæringstilfælde	182
6. Normer for revisors arbejde	184
6.1. Ethiske regler for revisorer	184
6.2. Standarder og udtalelser	185
6.3. Regnskabsvejledninger	188
7. Responsumudvalg	190
8. Offentligt tilsyn, kvalitetskontrol og Revisortilsyn	192
9. Foreningsansvaret	202
9.1. Indledning	202
9.1.1. Oversigt og udviklingslinjer	202
9.1.2. Tvungent medlemskab?	203
9.2. FSR-danske revisorer	203
9.2.1. Afvikling af foreningsbaseret disciplinær system og kvalitetskontrol	203
9.2.2. Eksklusion	205
9.3. Foreningen Danske Revisorer	207
9.3.1. Mod svar til bestemmelser for godkendte revisorer	207
9.3.2. En klagesags behandling	208
9.3.3. Responsumudvalget	208
9.3.4. Bestyrelsen	208
9.4. Efterprøvning af foreningernes afgørelser	209

Kapitel 2. Træk af revisorrettens historie

Af Lars Bo Langsted

1. Ældre tid	211
1.1. Indledning	211
1.2. Konkursloven af 1872	211
1.3. Debatten omkring akkordloven	212
2. Loven om autoriserede revisorer af 1909	214
2.1. Private forslag	214
2.2. Loven af 1909	215
3. Særlige love	217
3.1. Aktieselskaber	217
3.2. Sparekasser	218
3.3. Banker	219
4. Revisorloven af 1930 og næringsloven af 1931	220
4.1. Revisorloven af 1930	220
4.2. Næringsloven af 1931	222
4.3. Andre spørgsmål	223
4.3.1. Revisionsopgaver	223
4.3.2. Rettighedsfortabelse	223

- 4.3.3. Rådgivning 224
- 5. Nyere tid 224**
 - 5.1. Loven om statsautoriserede revisorer af 1967 224
 - 5.2. Loven om registrerede revisorer af 1970 226
 - 5.3. Selskabslovgivningen 227
 - 5.4. Indfødsret 230
 - 5.5. Konkursloven af 1977 230
 - 5.6. Årsregnskabsloven af 1981 og selskabslovene af 1982 232
 - 5.7. Revisorlovene af 1984 233
 - 5.8. Økonomisk kriminalitet 234
 - 5.9. Lovændringerne i 1989 235
 - 5.10. Bogføringsloven 236
 - 5.11. Debatten 236
 - 5.12. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 237
- 6. 1990'erne 237**
 - 6.1. Lovændringerne i 1991 237
 - 6.2. Lovændringerne i 1992 238
 - 6.2.1. Selskabslovgivningen 238
 - 6.2.2. Årsregnskabsloven 238
 - 6.2.3. Revisorlovene 239
 - 6.3. Debatten i 1993 239
 - 6.4. Den nye revisorlovgivning 240
 - 6.5. Andre lovændringer og udviklingstræk 241
- 7. Internationalisering 244**
 - 7.1. Indledning 244
 - 7.2. Økonomisk kriminalitet 244
 - 7.3. Revisors uafhængighed 245
 - 7.4. Nye regnskabs- og revisionsregler m.v. 245
- 8. Liberalisering og kontrol 246**
 - 8.1. Ensartede regler 246
 - 8.2. Skandaler i vest 247
 - 8.3. Den ny revisorlovgivning 248
 - 8.4. Og endnu én ... 249
- 9. Øget regulering 250**
 - 9.1. Finanskrisen 250
 - 9.2. Én revisorstand 252
 - 9.3. Andre spørgsmål 252

Kapitel 3. Det retlige grundlag for revisors arbejde

Af Lars Bo Langsted

- 1. Det offentligretlige grundlag 257**
 - 1.1. Opnåelse af godkendelse 257

- 1.2. Revisionsvirksomheden 261
- 1.3. Revisors rettigheder og pligter 263
- 1.4. Deponering af godkendelse 264
- 1.5. Ophør af godkendelse 265
- 1.6. Klageadgang og sagsbehandling ved Erhvervsstyrelsen 267
- 1.7. Offentligt tilsyn 267
- 2. Det civilretlige grundlag 268**
 - 2.1. Aftalen mellem revisor og dennes klient 268
 - 2.1.1. Revision 270
 - 2.1.2. Rådgivning 272
 - 2.1.3. Assistance 274
 - 2.2. Revisors honorar 275
 - 2.2.1. Fast honorar 275
 - 2.2.2. Betaling efter regning 276
 - 2.2.3. Mangler ved arbejdet 282
 - 2.3. Tilbageholdelse af regnskabsmateriale 283
- 3. Ansvarsformerne og deres indbyrdes sammenhæng 288**
 - 3.1. Den overordnede sammenhæng 288
 - 3.2. Uagtsomhed, culpa og god skik 290
 - 3.2.1. Strafferetlig uagtsomhed og culpa 291
 - 3.2.2. Culpa og god skik 292
 - 3.2.3. Strafferetlig uagtsomhed og god skik 295
 - 3.3. Sammenfatning 296

Kapitel 4. Revisors erstatningsretlige ansvar

Af Paul Krüger Andersen

- 1. Indledning 302**
 - 1.1. Om erstatningsansvaret i almindelighed. Retskilderne 302
 - 1.2. Professionsansvaret 305
 - 1.3. Ansvaret over for klient/tredjemand 309
- 2. Ansvarsgrundlaget. Culpabedømmelsen 311**
 - 2.1. God-skik reglerne 311
 - 2.2. Ansvarsbedømmelsen inden for revisors enkelte arbejdsområder 314
 - 2.2.1. Den egentlige revision 314
 - 2.2.1.1. Besvigelser 314
 - 2.2.1.2. Debitorer, varebeholdninger, igangværende arbejder m.m. 318
 - 2.2.1.3. Forpligtelser m.m. 322
 - 2.2.1.4. Andre fejl og forsømmelser i forbindelse med revisionen 323
 - 2.2.1.5. Revisors eventuelle ansvar over for kreditorerne

	ved en virksomheds konkurs – Going concern	323
2.2.2.	Anden bistand	324
2.2.2.1.	Ansvar i forbindelse med udvidet gennemgang, review og andre erklæringer med sikkerhed	324
2.2.2.2.	Andre erklæringer uden sikkerhed	326
2.2.2.3.	Praksis	327
2.2.2.4.	Erklæringer og assistance til hvervgiverens eget brug	333
2.2.3.	Særligt om ansvar for rådgivning	334
3.	Årsagsforbindelse og adækvans	340
4.	Tabet	345
5.	Klientens eller tredjemands egen skyld eller medvirken	348
6.	Den ansvarsmæssige betydning af revisors erklæringer	353
6.1.	Revisionspåtegninger	353
6.2.	Andre påtegninger og erklæringer med sikkerhed	357
7.	Revisors øvrige muligheder for at friholde sig for ansvar	360
8.	Ansvaret mellem flere revisorer	364
8.1.	Ansvaret mellem flere selvstændige revisorer	364
8.2.	Ansvaret for medarbejdere	365
9.	Forældelse af erstatningsansvaret	366
10.	Forsikring	367
10.1.	Indledning: Garanti- og ansvarsforsikring	367
10.2.	Garantiforsikring	369
10.3.	Revisoransvarsforsikring	370
	Bilag 1	372
	Bilag 2	374

Kapitel 5. Strafansvaret

Af Lars Bo Langsted

1.	Indledning	382
2.	De almindelige strafbarhedsbetingelser	382
2.1.	Kravet om lovhjemmel	382
2.1.1.	Det objektive krav	382
2.1.2.	Nødvendig udfyldning	384
2.1.3.	Forsøg	384
2.1.4.	Medvirken	385
2.1.5.	Fortolkning	385
2.1.6.	Passivitet	387
2.2.	Tilregnelser og straffrihedsgrunde	388

2.2.1.	Objektivt ansvar	388
2.2.2.	Tilregnelserbegrebet	389
2.2.3.	Forsæt	390
2.2.4.	Grov uagtsomhed	391
2.2.5.	Uagtsomhedsbegrebet	392
2.2.6.	Straffrihedsgrunde	393
3.	Selskabsansvar	393
4.	Almindelige strafferegler	394
4.	Strafansvar for erklæringer m.m.	398
4.1.	Indledning	398
4.2.	Undladte erklæringer	399
4.2.1.	Undladelse	399
4.2.2.	Besvigelser	399
4.2.3.	Indberetnings- og anmeldelsespligter	404
4.2.3.1.	Grove økonomiske forbrydelser	405
4.2.3.2.	Hvidvask og finansiering af terrorisme	408
4.2.4.	Oplysningspligter	411
4.2.5.	Vidnepligter m.v.	413
4.3.	Erklæringer på utilstrækkeligt grundlag	418
4.4.	Usande erklæringer	420
4.5.	Falske erklæringer	423
4.6.	Krænkende erklæringer	426
4.6.1.	Fredskrænkelser	426
4.6.2.	Ærekrænkelser	427
4.7.	Erklæringer i strid med tavshedspligten	430
4.7.1.	Straffeloven	430
4.7.2.	Markedsføringsloven	434
4.7.3.	Ret til at bryde tavshedspligten	435
4.7.4.	Pligt til at bryde tavshedspligten	437
4.7.5.	Medarbejdere	440
5.	Andre lovovertrædelser	440
5.1.	Alment	440
5.2.	Stillingsmisbrug	441
5.3.	Bestikkelse	442
6.	Medvirken	442
6.1.	De almindelige medvirkensregler	442
6.2.	Medhjælpere og ansvar	448
6.3.	Ansvar for kolleger	449
7.	Sanktionerne	449
7.1.	Straffene og strafudmåling	449
7.2.	Rettighedsfrakendelse	450
8.	Særligt om international strafferet	455
8.1.	Kriminalitet begået i Danmark	455
8.2.	Grundprincipper	456

- 8.3. Reglernes territoriale begrænsning 457
- 8.4. Domstolens kompetence 460
- 8.5. Overførsel af strafforfølgning 462

Kapitel 6. Disciplinæransvaret

Af Lars Bo Langsted

- 1. **Grundtræk og oversigt** 472
 - 1.1. Indledning 472
 - 1.2. Disciplinæransvarets karakter 473
 - 1.3. Offentligt disciplinæransvar 475
 - 1.4. Oversigt 475
- 2. **Nævnsprocessen** 477
 - 2.1. Nævnets sammensætning, opbygning og kompetence 478
 - 2.1.1. Revisornævnets sammensætning og opbygning 478
 - 2.1.2. Revisornævnets funktionelle kompetence 480
 - 2.1.3. »Opgaver efter § 1, stk. 2 og 3« 483
 - 2.1.4. Indbringelsesadgang 487
 - 2.1.5. Nævnets saglige kompetence 494
 - 2.1.5.1. Klager i kollegiale spørgsmål 495
 - 2.1.5.2. Klager over revisors honorar 495
 - 2.1.5.3. Revisors adfærd qua revisor 497
 - 2.1.5.4. Særligt om konsulentvirksomheder 500
 - 2.1.5.5. Afgrænsning over for straf- og erstatningsansvar 500
 - 2.2. Proceduren ved nævnsbehandlingen 504
 - 2.2.1. Generelt 504
 - 2.2.2. Særlige spørgsmål 509
 - 2.2.2.1. Er nævnet bundet af parternes klageangivelser 509
 - 2.2.2.2. Sagens oplysning 515
 - 2.2.2.3. Medinddragelse af revisionsvirksomheden 520
 - 2.3. Behandlede sager ved nævnene 522
- 3. **Ansvarsgrundlaget** 524
 - 3.1. Indledning 524
 - 3.2. Disciplinæransvarets objektive område 525
 - 3.2.1. God revisorskik 528
 - 3.2.1.1. Forholdet til kolleger 529
 - 3.2.1.2. Samlebegreb og forholdet til andre god skik regler 530
 - 3.2.1.3. Forholdet til anden lovgivning 531
 - 3.2.1.4. Begrebsindholdet i forskellige sammenhænge 534

- 3.2.1.5. Integritet, objektivitet osv. 538
 - 3.2.1.6. Sammenfatning 540
 - 3.2.1.7. Vurdering af begrebet som straffjemmel 540
 - 3.2.2. Nøjagtighed og hurtighed 543
 - 3.2.3. Erklæringer uden sikkerhed 544
 - 3.3. Subjektive betingelser for pålæggelse af ansvar 545
 - 3.3.1. Indledning 545
 - 3.3.2. Teoriens opfattelse 546
 - 3.3.3. Nævnenes praksis 548
 - 3.3.4. Vurdering og konklusion 554
 - 3.4. Særligt om rettighedsfrakendelse 557
 - 3.4.1. Grov eller oftere gentagen forsømmelse 557
 - 3.4.2. Revisors omdømme 558
 - 3.5. Særligt om revisionsvirksomheder 560
 - 3.5.1. Virksomhedens medansvar 560
 - 3.5.2. Virksomhedens direkte ansvar 567
 - 3.6. Forældelse 569
 - 4. **Sanktionerne og deres faktiske anvendelse** 574
 - 4.1. Indledning 574
 - 4.1.1. Sanktionstyperne 574
 - 4.1.2. Overgangsproblemer 574
 - 4.1.3. Statistik 578
 - 4.2. Advarsel 579
 - 4.3. Bøde 580
 - 4.4. Frakendelse af godkendelse 585
 - 5. **Prøvelse af nævnets afgørelser** 590
 - 5.1. Afgørelser i henhold til RL § 44, stk. 1 590
 - 5.2. Afgørelser i henhold til RL § 44, stk. 2 (frakendelser) 591
- Lovregister** 596
Afgørelsesregister 607
Stikordsregister 617

Denne 8. udgave af Revisoransvar indeholder en ajourført gennemgang af regler og praksis om revisors erstatningsansvar, strafansvar og disciplinære ansvar.

Siden sidste udgave er revisionsstandarderne erstattet med de internationale retningslinjer (ISA'er) ligesom der er kommet en standard om udvidet gennemgang. Disse ændringer er alle inddraget i bogen, der tillige beskriver den historiske udvikling i revisorreguleringen og de nuværende krav til revisors rolle og funktion.

Ansvarsbetingelserne for de tre ansvarsformer beskrives og sammenholdes, såvel indbyrdes som med en række af revisors typiske arbejdsområder; både de, der ligger indenfor lovreguleringen (afgivelse af erklæringer henholdsvis med og uden sikkerhed), og de der er udenfor revisorlovens område. I tilknytning til erstatningsansvaret findes en gennemgang af revisors forsikringsmæssige forhold.

Den nyeste doms- og disciplinærnævnspraksis er medinddraget ligesom f.eks. anmeldelsespligten efter hvidvaskloven og ved grov økonomisk kriminalitet behandles.

Bogen henvender sig til revisorer og revisorkandidatstuderende samt alle, der i øvrigt beskæftiger sig professionelt med revisors ansvar, f.eks. advokater, anklagemyndighed, domstole og medlemmer af selskabers direktioner og bestyrelser.

ISBN 978-87-619-3453-6



Bogen eller lignende bøger kan findes på:

Juridisk Antikvariat

www.lovsamlingen.dk