



Udstrækning af revisors ansvar

Empirisk analyse med formål at konkludere i hvilken udstrækning revisorer er ifaldet Erstatnings-, Disciplinær- eller Strafansvar

Extent of auditor's liability

Empirical analysis with the purpose to conclude to what extent the auditors has incurred liability, disciplinary- or criminal liability.

Afleveret d. 29 august 2014

Sabrina Rasmussen
280589-xxxx

Vejleder: Søren Primdahl
Censor:

174.884 anslag/ 80 sider

Executive Summary

This thesis provides an analysis of the extent of auditor's liability. I have chosen to examine three forms of liability: the regular liability, criminal and disciplinary liability. The analysis includes within which areas auditors and audit firms have incurred a liability. The method of the analysis is empirical and intends to provide an understanding of how auditors incur liability in connection with their work. For each form of the liabilities, I will start by examining and explaining the part of the laws the auditors are subject to. Subsequently, I will define the concept of the moral code of auditing.

To examining the extent of auditors liability, I have gathered all published judgements and adjudications within the liabilities from 2009 to first half of 2014. In addition an interview with a senior prosecutor from SØIK has been conducted, with the purpose to get an insight into how SØIK is working and dealing with cases where auditors are involved.

Most cases are within the disciplinary liability. Both registered and chartered accountants are responsible in the violation of the moral code of auditing. Within this liability the majority, with 73 pct., has neglected the formal requirements when making a §1, paragraph 2 statements. The formal requirements include audit evidence, declaration of independence etc. Further the analysis has shown that 30 pct. of the auditors are missing a proviso or supplemental information and 13 pct. are lacking supplemental information about an illegal loan to a shareholder. Additionally, 15 pct. have infringed their independence, by having economic interest or other circumstances, which arouses doubt at a third party. During the analysed period, there is only published one judgement in criminal liability. The audit firm that was brought before the court was found guilty by not having done a second option on a calculation of property-profit in a tax return for a client. Within the liability, auditors and audit firms are incurred in connection with consulting. Of the published compensation cases, 75 pct. of the auditors and 50 pct. of audit firms have rendered themselves liable. The auditors that incur a liability for compensation are typically chartered accountants, whereas the majority of auditors who incurs a disciplinary liability are registered accountants.

By analysing and comparing the results from the empirical analysis, the thesis concludes that registered accountants commit more fundamental missteps, while chartered accountants makes more mistakes in connection with consulting, which indicates that some auditors are not familiar with the limitation of their own skills.

Indholdsfortegnelse

Kapitel 1	Introduktion.....	4
1.1	Indledning.....	4
1.2	Problemformulering.....	5
Kapitel 2	Metode og struktur	5
2.1	Overordnet formål for specialet.....	5
2.2	Specialets struktur	6
2.3	Afgrænsning.....	7
2.3.1	Teori afgrænsning.....	8
2.4	Metode.....	8
2.4.1	Juridisk metode	9
2.4.2	Metode til analyseafsnit.....	11
2.4.3	Fastlæggelse af undersøgelsesdesign og valg af empiri	11
2.4.4	Kvalitetsvurdering.....	12
2.5	Kildekritik.....	13
2.6	Begreb anvendelse	13
2.7	Anvendte forkortelser.....	14
Kapitel 3	Teori.....	15
3.1	Erstatningsansvar.....	15
3.2	Strafansvar	17
3.3	Disciplinæransvar	20
3.4	God revisorskik	22
3.4.1	Responsumudvalget.....	22
3.4.2	Begreb fastlæggelse.....	22
3.5	Revisortilsynet.....	25
3.6	Revisornævnet.....	26
3.7	SØIK	26
Kapitel 4	Erstatningsansvar	27
4.1	Revisorer	27
4.1.1	Ansvar.....	28
4.1.2	Frifundet.....	29
4.2	Revisionsvirksomheder.....	29
4.2.1	Ansvar.....	29
4.2.2	Frifundet.....	30
4.3	Delkonklusion.....	31
Kapitel 5	Strafansvar	32
Kapitel 6	Disciplinæransvar	33
6.1	Omfang af sagerne	33
6.2	Omfang af revisors ansvar	34
6.2.1	Registreret revisor	34
6.2.2	Statsautoriseret revisor	34
6.2.3	Samlet	35
6.3	Revisionsvirksomheder.....	35
6.3.1	Kvalitetsstyringssystem	35
6.3.2	Kombination af forsømmelser	37
6.3.3	Tillægsstraf.....	38
6.3.4	Advarsel.....	39
6.3.5	Revireg	40

6.3.6 Delkonklusion	40
6.4 Revisorer	41
6.4.1 Forsømmelser	43
6.4.2 Højeste afgivet bøde	55
6.4.3 Bortfald	56
6.4.4 Tillægsstraf	57
6.4.5 Blanding af forsømmelsestyper	59
6.4.6 Delkonklusion	61
6.5 Frifundet	62
6.6 Afviste klager	64
Kapitel 7 Forskelle og ligheder	65
7.1 Disciplinæransvar versus erstatningsansvar	65
7.2 Disciplinæransvar versus strafansvar	67
7.3 Erstatningsansvar versus strafansvar	68
Kapitel 8 Udstrækning	68
8.1 Antal revisorer og revisionsvirksomheder	68
8.2 Antal af revideret selskaber	69
8.3 Ansvarsformerne	70
8.3.1 Revisionsvirksomhederne	70
8.3.2 Revisorer	71
8.4 Farerne	73
Kapitel 9 Forlig	73
Kapitel 10 SØIK	74
Kapitel 11 Konklusion	76
Kapitel 12 Perspektivering	79
Kapitel 13 Litteraturliste	81
Kapitel 14 Bilag	88
14.1 Bilag 1: Oversigt over Revisornævnets kendelser anvendt til analyse	88
14.2 Bilag 2: Interviewguide	92
14.3 Bilag 3: Transskription af interview	93

Kapitel 1 Introduktion

1.1 Indledning

Der er igennem de seneste årtier kommet mere og mere fokus på revisors arbejde og i forbindelse med de besvigelsessager der har været, er der kommet fokus på revisors ansvar. Et grelt eksempel herpå er IT Factory skandalen, som rullede for et par år siden. Men hvilket ansvar ifalder revisor typisk? Og hvilke udeladelser og forsømmelser skal der til for at revisor ifalder de forskelle former for ansvar; erstatning, disciplinær og straffe. Sagt på godt dansk hvor groft skal revisor have forsømt sine pligter inden for de forskellige ansvarsformer for at blive straffet heraf?

I tilknytning til de større besvigelsessager som har været i pressen de seneste år har der været meget diskussion omkring revisor og deres ansvar. Selv FSR sætter spørgsmålstegn omkring revisors ansvar og omfang i forbindelse med erstatningssager (FSR, 19.07.2013). FSR mener at det ansvar som revisor i mange sager stilles til ansvar for ikke er rimeligt, da revisor bliver gjort ansvar for andres handlinger – de mener derfor også at regeringen nu skal gribe ind og sætte et loft på revisors ansvar så det er ret og rimeligt. Endvidere skal det nævnes at det ikke vides hvor mange fejl revisorerne og revisionsvirksomhederne reelt laver i tilknytning til deres arbejdsopgaver. Ligesom ved revision er det ikke muligt at gennemgå alle revisorernes arbejdshandlinger og opgaver. Revisionstilsynet foretager stikprøver af revisorerers arbejde og revisionsvirksomhederne for at sikre at de overholder gældende ret. Desuden er mange fejl uvæsentlige for klienten/selskabet. Revisionsområdet er komplekst og derved kræves der stor viden at opdage fejl og mangler inden for området.

Emnet for specialet er interessant, da der ikke førhen er lavet lignende specialer. Desuden er der ikke analyseret og opstillet statistikker omkring hvilket ansvar revisorer og revisionsvirksomheder er ifaldet i forbindelse med udførelse af arbejdsopgaver, samt inden for hvilke områder af revisors arbejde som revisorer er ifaldet et ansvar.

1.2 Problemformulering

Grundet ovenstående er det interessant, at analysere i hvilken udstrækning revisorer og revisionsvirksomheder er ifaldet af ansvar. Med udgangspunkt i ovenstående problemfelt har jeg formuleret følgende problemformulering, der således danner rammen for specialet:

Hvordan og i hvilken udstrækning er revisorer og revisionsvirksomheder ifaldet erstatnings-, disciplinær-, eller strafansvar?

Problemformuleringen vil blive behandlet ved at undersøge og besvare følgende delspørgsmål:

- Hvad skal der til for at revisor kan ifalde et ansvar?
- Inden for hvilke områder af revisors arbejde er dette ansvar ifaldet?
- Hvor ligger farerne for revisor? Hvordan kan revisor undgå at ifalde et ansvar?
- Hvordan håndterer SØIK sager omkring revisors ansvar?
- Hvornår går man fra disciplinæransvar til strafansvar?

Kapitel 2 Metode og struktur

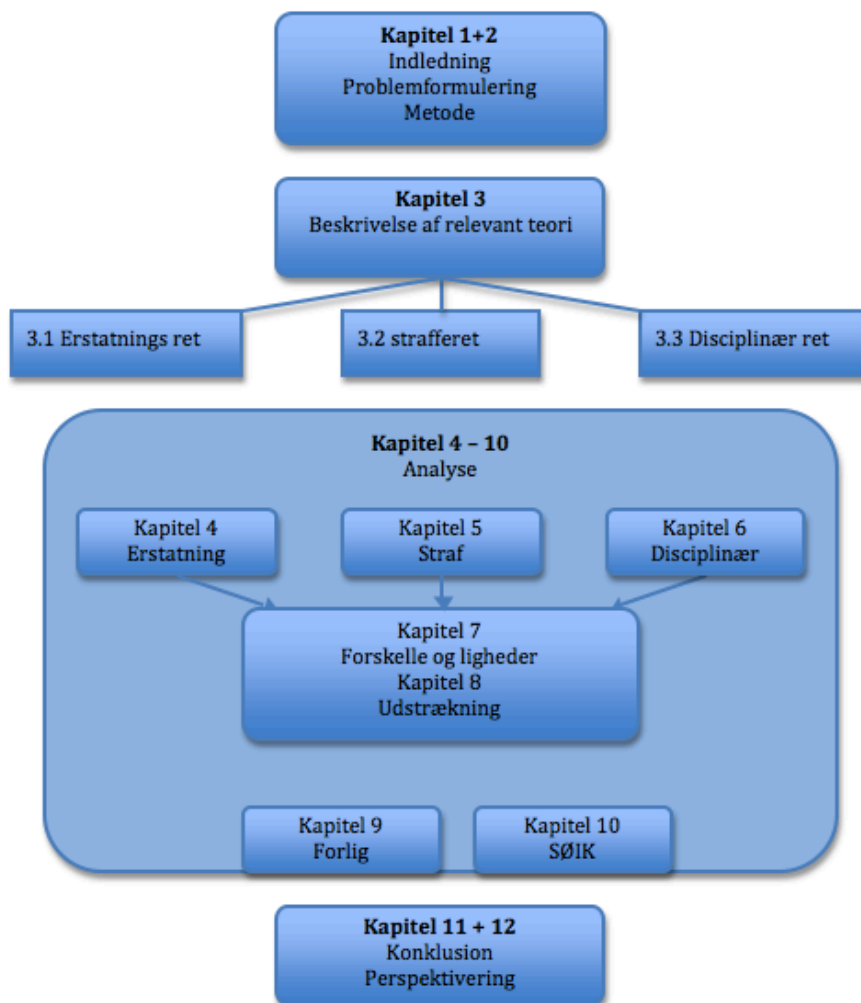
2.1 Overordnet formål for specialet

Specialets formål er som netop beskrevet at analysere omfanget af revisors ansvar, dvs. i hvilken udstrækning revisors er ifaldet enten erstatnings-, disciplinær-, eller strafansvar i forbindelse med udøvelsen af deres erhverv. Ydermere at analysere forskellene og sammenhænge til ansvaret i forhold til revisors adfærd. Dette gøres ud fra offentliggjorte domme og afgørelser, hvor revisor er tiltalt for ikke at have opfyldt sine pligter. Hermed har specialet både et forklarende og et eksplorativt formål (Andersen, 2009, s. 21-23). Af problemstillingerne er de fire første delspørgsmål forklarende, da de undersøger inden for hvilke områder revisor er ifaldet ansvar, samt hvordan SØIK håndterer sager omkring revisors ansvar. Det sidste delspørgsmål er eksplorativt i en forklarende undersøgelse, da formålet er at undersøge hvornår man går fra disciplinæransvar til strafansvar for revisorer.

2.2 Specialets struktur

Jeg har valgt at anvende den skitserede struktur for specialet jf. Figur 1. Dette giver en klar og defineret struktur med overblik over delementerne i specialet, for at sikre at emnet bliver analyseret bedst muligt på baggrund af problemstillingen.

Den grafiske fremstilling af strukturen ser således ud:



Figur 1 Specialets opbygning - Egen tilvirkning

I den indledende del af specialet introduceres læseren til valg af emne og tilhørende problemstillinger. Derudover redegøres der anvendte metode.

I teoriafsnittet redegøres der for gældende retningslinjer, regler og loven inden for hvert ansvarsområde som revisor kan ifaldes. Heri hvilke overtrædelser samt størrelsen af forsømmelsen fra revisors side, som gør sig gældende inden for hvert ansvar. Til forståelsen af revisors ansvar gives en beskrivelse af hovedretningslinjerne, som er vigtige i

sammenhængen såsom god skik, uafhængighed mm. Til beskrivelse af dette anvendes gældende love, reguleringer, ISA standarder, samt relevant faglitteratur. Faglitteraturen består blandt andet af lærebøger fra cand.merc.aud.-studiet. Gældende lov, består blandt andet af straffeloven kapitel 16.

I analysen af problemstillingen fastlægges omfanget af hvert ansvarsområde som revisorer og revisionsvirksomheder kan ifaldes. Dertil anvendes offentliggjorte domme og afgørelser. Derefter anvendes de indsamlede og analyserede data som grundlag for den videre analyse i kapitel 7 og 8. Efterfølgende klarlægges SØIK's holdning, vurdering og behandling ved håndteringen af sager om revisorer og revisionsvirksomheder.

I specialets afsluttende del konkluderes der på grundlag af teori og analysen, i hvor stor en grad revisorer og revisionsvirksomheder ifaldet et ansvar inden for disciplinær, erstatning og straf, samt inden for hvilke arbejdsområder farerne ligger for revisorer og revisionsvirksomheder. Til sidst i perspektiveringen indsættes resultaterne op i en samfundsmæssig kontekst i forhold til relevante emner.

2.3 Afgrænsning

Emnet er afgrænset til revisorernes og revisionsvirksomhedernes ansvar inden for de tre hovedtyper af ansvar; erstatnings-, straf- og disciplinæransvar. Dette er valgt at foretage en empirisk analyse af disse for at opnå fuld forståelse for disse ansvarstyper og deres indvirkning på revisors arbejde, samt i hvilken udstrækning revisor er ifaldet et ansvar.

Emnet er geografisk afgrænset til kun at dække de danske forhold. Udgangspunktet i danske forhold, er valgt for at få et specifikt indblik i revisorernes og revisionsvirksomhedernes mangler og forsømmelser i branchen i Danmark. Lovgivningen på revisionsområdet opstilles af EU, men i Danmark har vi enkelte områder hvorpå danske forhold er strammere. Afgrænsningen for Danmark er udelukkende valgt for at få et specifikt indblik i revisorernes og revisionsvirksomhedernes ansvar i Danmark.

Der er i specialet primært anvendt regulering og retspraksis, da der i analysen anvendes danske love, ISA standarder, domme og afgørelser fra domstolene og revisornævnet til at drage konklusioner af.

Interview som dataindsamlingsværktøj er valgt for at få indsigt i beslutningsprocessen hos SØIK i sager de håndterer hvor revisorer og virksomheder er involveret. Dispositionen er valgt for at få en forståelse for SØIKs holdninger og vurderinger i processen. Det er vigtig

viden for revisorer og virksomheder, da det kan give et indblik i, hvordan SØIK håndterer sager, samt give revisorerne en bedre forståelse for SØIK's arbejde. Interviewet er afgrænset til kun at indeholde et interview af en ansat fra SØIK, da medarbejderens viden og kompetencer burde være grundlæggende for at få et overordnet indblik i SØIK's holdninger og vurderinger.

Ydermere er specialet afgrænset til at dække en tidshorisont på 5 år, fra 2009 til første halvår af 2014. Bevæggrunden for dette valg er at der er foretaget radikale ændringer i loven, hvis man går længere tilbage end 5 år. Alternativet er at kigge 10 år tilbage. Fordelen ved en længere periode er antallet af straffe- og erstatningssager til analysen. Dog vil disse sager være noget ældre end 10 år, da processen af dommen typisk tager flere år. Derved er loven og standarder også ændret en del siden da, og vil derfor være forældede.

2.3.1 Teori afgræsning

I teorien er der inddraget en beskrivelse af ansvarsformerne, da dette giver en god sammenhæng, samt en bedre forståelse af revisors ansvarsformer. Dertil er udredningen af god skik også relevant for den videre forståelse af specialet, da disciplinæransvaret udledes heraf.

Forventningskløften er fravalgt, selvom det som tillæg til revisors ansvar kunne være relevant at se på hvilke forventninger som regnskabsbrugerne har til revisor og revisors arbejde. Teorien er fravalgt, da specialet ser på udstrækningen af de ansvarsformer som revisor er ifaldet i forbindelse med sit arbejde og ikke til forventningerne som regnskabsbrugeren har til revisor. Dertil vurderes det at være for omfattende i forhold til specialets fokusområde.

2.4 Metode

Specialet har et hermeneutisk perspektiv, da udgangspunktet er at fortolke årsagerne til det ansvar som revisor er blevet gjort ansvarlig for og analysere om der er nogle anomalier i dette. Specialet er baseret på empiri med overvejende brug af kvantitative data. Den anvendte kvantitative data indsamles fra domme og afgørelser og omdannes til statistisk data ved at opstille ansvarstyper, omfanget mv. Domme og afgørelser anses som kvantitativ data, da det er muligt at opgøre de indsamlede data i tal (Andersen, 2009, s. 150).

Informations- og dataindsamlingen består hovedsageligt af sekundære data, hvor størstedelen er kvantitativt, dvs. at der i dataindsamlingen er fokus på allerede udarbejdet data, såsom domme, afgørelser, faglitteratur mm. (Andersen, 2009, s. 150-151; Harboe, 2006,

s. 31). Derudover anvendes der primære data, i form af statistikker og interview, som er en kvalitativ dataindsamling.

Interview er valgt som dataværktøj for at tilegne sig en dybere forståelse af SØIK's motiver og handlinger i forbindelse med processen for sagerne hvor revisorer er involveret.

Interviewformen som er anvendt til interviewet er det åbent dybdegående interview, der er semistruktureret (Andersen, 2009, s. 168). Ved at vælge et semistruktureret interview, gives der mulighed for at inddrage og udforske nye temaer som viser sig undervejs i interviewet. Et dybdegående interview har til formål at fremstraffe viden om et bestemt emne (Fulgsang, Hagedorn-Rasmussen, & Bitsch Olsen, 2010, s. 282).

Som det fremgår af interviewguiden, jævnfør bilag 2, arbejdes der indenfor 5 temaer. Interviewguiden er opbygget med en kort præsentation, hvor formålet er at forventningsafstemme indholdet af interviewet med respondenter. Derefter følger en bred spørgeramme, der føres videre til sagens kerne. Derefter er interviewguiden bygget op til at indsamle respondentens erfaringer og meninger til hjælp i sagsbehandlingen. Hvorefter der spørges ind til håndteringen af sager hvor revisorer og/eller revisionsvirksomheder er involveret. Derefter afsluttes interviewet, hvor respondenter har mulighed for at komme med yderligere kommentarer.

I forbindelse med indsamling af data, har jeg været i kontakt med de tre største revisionsvirksomheder i Danmark; EY, PWC og Deloitte. Kontakten blev oprettet i håb om at modtage informationer omkring omfanget af sager hvori revisionsvirksomheden indgår forlig, enten inden eller efter stævning. Formålet med disse informationer var at få et bedre indblik i hvor mange erstatningssager, der reelt er mod revisorer og revisionsvirksomhederne, da antallet af offentliggjorte sager er meget begrænset. Det er meget følsomme oplysninger for revisionsvirksomhederne og ingen ønskede derfor at inddrage med disse informationer, trods tilbud om at specialet kunne gøres fortroligt.

2.4.1 Juridisk metode

Når der anvendes juridisk materiale er det relevant at redegøre for hvilke der er anvendt og hvorledes de er fortolket. I teoriafsnittet benyttes udredningen af gældende ret inden for ansvarsområderne til at give en forståelse heraf til brug i analysen.

Ved juridisk metode menes der metoden hvordan lovgivning og andre retskilder er analyseret og anvendt, for at sikre at samme resultat opnås, når man analyserer et juridisk problem.

Retsdogmatisk fortolkning omfatter metoden hvorpå retskilderne anvendes og analyseres, så uanset hvem der anvender disse, vil man komme frem til det samme resultat. Hertil skal der altid anvendes følgende rækkefølge: regulering, retspraksis, retssædvaner og forholdets natur (Nielsen & Tvarnø, 2011, s. 27, 31).

Regulering har en høj grad af objektivitet og følger *lex superior*-princippet, hvilket betyder, at grundloven har forrang for almindelige love, bekendtgørelser og administrative reguleringer (Nielsen & Tvarnø, 2011, s. 73-74). Retspraksis er domme og afgørelser. Det er normalt kun afgørelser fra domstolene, som tillægges præjudikatværdi (Nielsen & Tvarnø, 2011, s. 165). Retssædvaner betegnes som handlemåder, der almindeligt og stadig bliver fulgt, inden de laves til ret (Nielsen & Tvarnø, 2011, s. 187). Forholdets natur dækker over en samlet betegnelse for de hensyn og principper af ubestemt karakter, der indgår i fortolkningen af andre retskilder eller som en selvstændig retskilde, hvis der ikke findes hjemmel i andre retskilder (Nielsen & Tvarnø, 2011, s. 192-194). Formålet med specialet er dog ikke at løse et korrekt juridisk problem, men at forstå retspraksis hvor tvistløsningssynsvinklen som afgørelserne og dommene er truffet ud fra ved at fastlægge mængden af ansvarsgraderne for revisors ansvar. Tvistløsningssynsvinklen skal fastlægges på baggrund af at fortolke og forklare lovgivningen og retskilderne. Under tvistløsningssynsvinkel er det mest interessant at anvende bindende regulering, da retskildelæren defineres herudfra, fordi der er tale om pligtenormer. Bindende regulering er standarder og lovgivning (Nielsen & Tvarnø, 2011, s. 52, 60-62).

Som teori anvendes regulering i form af love og standarder, hvilket må antages at have en vis grad af objektivitet. Dertil skal det dog påpeges, at love og standarder mm. også bekendtgøres ud fra aktuelle handlinger som er begået. Desuden anvendes retspraksis samt regulering til fastlæggelsen af god skik reglerne. God revisorskik er ikke fastlagt ved lov og kan derved ikke slås op, men er et flydende begreb, som fastsættes i responsum og afgørelser.

I specialets analyse anvendes retspraksis til fastlæggelse udstrækningen af revisorernes og virksomhedernes ansvar. Retspraksis formodes at være objektivt, da dommens opgave er at træffe en afgørelse baseret på gældende ret. Det kan dog ikke med 100 pct. sikkerhed frasiges at afgørelser ikke indeholder en vis subjektivitet, da ingen er i stand til at fralægge sig holdninger og meninger.

2.4.2 Metode til analyseafsnit

Metoden der er anvendt i analyseafsnittet har en induktiv fremgangsmåde, da formålet med specialet er, at fastlægge i hvilken udstrækning, revisorer og revisionsvirksomheder er idømt de forskellige former for ansvar; erstatningsansvar, disciplinæransvar eller strafansvar (Andersen, 2009, s. 35). Ved den induktive fremgangsmåde kan man drage generelle konklusioner, på baggrund af den indsamlede empiri (Andersen, 2009, s. 35). Hermeneutikkens indvirkning på analysen er at meningen igennem hele processen skal forstås i forhold til den sammenhæng som den er en del af (Fulgsang et al., 2010, s. 282). Dette betyder at ens forhåndsviden bliver påvirket af den nye viden man tilegner sig igennem analyseprocessen, som derefter gør en i stand til at stille nye spørgsmål. Hvorved man igennem hele processen kan arbejde sig dybder ned i emnet.

2.4.3 Fastlæggelse af undersøgelsesdesign og valg af empiri

Et undersøgelsesdesign er fremgangsmåden, hvorpå man ønsker at gribe genstandsfeltet for specialet an, dvs. hvilke analyse- og tolkningsteknikker, der anvendes i forbindelse med indsamlingen af data (Andersen, 2009, s. 49). I undersøgelsesdesignet anvendes historiske data hvor undersøgelsesenheden er en gruppe med udviklingen over tid, da der ønskes at studere udstrækningen af revisors ansvar over en periode på 5 år. Det er en totalundersøgelse, da hele populationen inden for de tre ansvarsområder i den opstillede tidshorisont bliver medtaget i analysen.

Undersøgelsesmetoden, som anvendes i forbindelse med analysen, er et eksplorativt-studie, eftersom der ønskes at analysere udstrækningen af revisors ansvar inden for de tre ansvarsformer. Samt i hvilken forbindelse af revisorerhvervet og hvilke sammenhænge og forskelligheder der har været årsag til dette. Studiet er bl.a. valgt, da det ikke førhen har været genstand for analyse. Derved er emnet unikt og af samfundsmæssigt interesse i forhold til den igangværende diskussion omkring revisors ansvar.

Der er først valgt at udføre en kvantitativ undersøgelse, gennem anvendelse af domme og afgørelser, som er sekundære data til analysen. Dette er for at opnå et fuldstændig og validt omfang af det ansvar, som revisor er ifaldet, da disse oplyser hvilke områder, samt hvilket grundlag beslutningerne i sagerne er truffet på baggrund af. Ved derefter at anvende en kvalitativ undersøgelse, ved brug af interview af en medarbejder fra SØIK, opnås der viden

om, hvilke faktorer som SØIK lægger vægt på i forhold til hvilket ansvarsgrundlag, der forefindes i sager mod revisorer.

I tilknytning til de sekundære data til analysen skal det påpeges at offentliggørelsen af erstatnings- og strafansvars domme er yderst begrænset, hvorimod disciplinærkendelserne er fuldt tilgængelige via Revisornævnets hjemmeside. Den begrænsede mængde af offentliggjorte domme inden for erstatning- og strafansvaret påvirker sammenligningen af ansvarsformerne negativt. Dertil har det ikke været muligt at frembringe viden om, hvad den totale population for disse er. Derfor fastsættes population ud fra antallet af offentliggjorte sager.

2.4.4 Kvalitetsvurdering

Det er vigtigt at vurdere kvaliteten af specialet for at sikre at resultaterne af erkendelsesspørgsmålene er relevante og brugbare.

$$\text{Kvalitet} = \text{validitet} + \text{reliabilitet} + \text{relevans}$$

For løsning af problemformuleringen og i forhold til metodologiens antagelser om virkeligheden, anvendes den analytisk baserede tankegang og virkelighedssyn, da dataindsamlingen og analysen gøres målelig for at aggregere informationer, så der skabes et samlet omfang af ansvaret for revisorer og revisionsvirksomheder (Heldbjerg, 1997, s. 42ff).

Validiteten for den første og anden problemstilling er høj, grundet anvendelse af teknisk gyldighed. Brug af teknisk gyldighed sikrer at samplet er udtaget korrekt, således at alle relevante domme og afgørelser inden for ansvarsformerne er indsamlet og anvendt i forhold til at svare på problemstillingen. Reliabiliteten af problemstillingerne er ligeledes høj, da domme og afgørelserne ikke bygger på forfatterens vurdering, men på kompetente nævns og domstoles vurderinger (Bitsch Olsen & Pedersen, 2002, s. 191ff). Reliabiliteten er høj, idet domme og afgørelser betragtes at være bedømt objektivt.

Ved den tredje problemstilling anvendes interview af SØIK for at fastlægge deres håndtering af sager. Validiteten sikres gennem ekstern gyldighed, da man specificerer hvilken generalitet undersøgelsen har. Interviewet sikrer at interviewerens kan forbedre sig i løbet af interviewet, og sikre den bedst mulige undersøgelse, hvilket er med til at sikre reliabilitet (Bitsch Olsen & Pedersen, 2002, s. 191ff).

For at sikre validitet og reliabilitet for den fjerde og femte problemstilling anvendes intern gyldighed. Ved intern gyldighed arbejder man med en bestemt og tydelig årsagsrelation i de

indsamlede informationer. Reliabiliteten af data udtrykkes, da dette udspringer fra analysen af den første og anden problemstilling (Bitsch Olsen & Pedersen, 2002, s. 191ff).

2.5 Kildekritik

I teori afsnittet er der anvendt lovgivning, standarder, Karnov, FRS mv. til at udlede, hvad der er gældende ret inden for ansvarsformerne. Disse anses som værende objektive. Vurdering og kritik af lovgivningen og standarder er komplekst, da det er lovfæstede regler. Herudover anvendes der faglitteratur fra cand.merc.aud.-studiet, som antages at være pålidelige og dermed er på et faglig niveau som et kandidatspeciale kræver.

Selvom der er anvendt domme og afgørelse, som må siges at være valide og objektive, i forhold til at de er truffet på baggrund af gældende ret, love og standarder, er der alligevel en vis grad af subjektivitet heri, men det må antages at dommerne mv. som har afsagt dommene er kompetente, og at afgørelserne er truffet uden den store indflydelse af subjektivitet. Det samme gør sig gældende for informationer og oplysninger indhentet fra FRS og SKAT.

Da jeg ligeledes undersøger SØIK's holdning og vurderinger i tilknytning til revisors ansvarsformer, forholder jeg mig dog kritisk hertil, da vurderingen og holdningen er subjektivt og personlig. Derfor skal der være en vis skepsis ved generalisering på baggrund af dette.

Kilderne er anvendt med hensyn til forskelligheden i kildernes pålidelighed og kvalitet.

2.6 Begreb anvendelse

I dette afsnit klarlægges definitionen af centrale begreber som anvendes, for at der ikke opstår misforståelser mellem læserens og forfatterens brug af termer.

Når der i specialet skrives *selskab* henviser der udelukkende til det/de selskaber som revisor og/eller revisionsvirksomheden har som klienter og reviderer og ikke til nogle form for revisionsvirksomheder.

Yderligere henvises der ved *virksomhed*, til en godkendt revisionsvirksomhed efter RL §13. Ligeledes anvendes termene registreret revisor og statsautoriseret revisor, udelukkende for revisorer der lever op til RL §§3, 10 og 11.

I specialet anvendes god revisorskik og god skik som synonyme, der henviser til udredningen af begrebet i afsnit 3.4.2.

2.7 Anvendte forkortelser

Gennem specialet anvendes der enkelte forkortelser. Jeg har forsøgt at holde mig til de almindelig kendte forkortelser.

Bek.: Bekendtgørelse

BEKRN: Bekendtgørelse om revisornævnet

BRUA: Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed

CMA: Cand.merc.aud

EAL: Erstatningsansvarsloven

ERBKL: Erklæringsbekendtgørelsen

FED: Forsikrings- og erstatningsretlig doms samling

FSR: Forening af statsautoriseret revisorer/ FSR- danske revisorer

ISA: International Standards of Auditing

Nævnet: Revisornævnet

Revireg: Bekendtgørelsen om register over godkendte revisionsvirksomheder og over godkendte revisorer. Anvendes også som betegnelse for registeret, hvor revisorer og revisionsvirksomheder skal registreres

RS: Revisions standard

RL: Revisorloven

SEL: Selskabsloven

SKI: Staten og kommunernes indkøb

SKL: Skattekontrolloven

STRLL: Straffeloven

SØIK: Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet

Kapitel 3 Teori

Revisors generelle opgave for samfundet er, at kontrollere om regnskaber og andre finansielle opgørelser og oplysninger er troværdige, hvilket i revisionssprog betyder, at de er uden væsentlige fejl og mangler. Hertil kan revisor afgive erklæringer, som viser om dette er tilfældet. Desuden kan revisor rådgive klierterne i forskellige sammenhænge. Der vil dog altid være love, standarder og vejledninger som revisor skal overholde i forbindelse med sit erhverv. Revisor kan i forbindelse med sit erhverv komme i situationer, hvor det menes at revisor ikke har udført sit arbejde og opgaver i overensstemmelse med reglerne og retningslinjerne, og derved er ifaldet et ansvar. Ansvarsformerne vil i dette afsnit blive kort gennemgået, med fokus på brugen af disse i forhold til revisors ansvar.

3.1 Erstatningsansvar

Ifølge Selskabslovens §361, stk. 2 og 3 er revisor og revisionsvirksomheden i forbindelse med deres erhverv erstatningsansvarlige ved forsætligt eller uagtsomt, at have tilført skade på kapitalselskabet. Dvs. at culpareglen følges efter de almindelige erstatningsregler i dansk ret. Uagtsomhed opdeles i simpel og grov uagtsomhed(Selskabsloven, 2011; Friis Hansen & Krenchel, 2011, s. 547). Revisors erstatningsansvar betegnes normalt som et professionsansvar, hvilket er en særlig variant af erstatningsansvaret. Ved professionsansvaret sker bedømmelsen af ansvaret ud fra en faglig målestok, dvs. den omhu og faglige kompetence man med rimelighed kan forlange, at revisor udfører sine arbejdsopgaver med. Dette betyder erstatningsretligt, at det ønskes at revisor på forsvarlig vis følger de retningslinjer, der er opstillet i love og standarder, men det behøver derved ikke at være en optimal indsats som revisor udfører(Langsted, Andersen, & Kiertzner, 2012, s. 249-254). Ansvaret vil altid bedømmes ud fra den faglige norm og professionelle kompetencer som enhver bonus-pater-revisor bør besidde, hvortil der i culpabedømmelsens objektive elementer tages udgangspunkt i faglige pligter i relation til den enkelt opgave og arbejdsområde (Davidsen, 2011).

Det er lovpligtigt for revisorer at have ansvarsforsikring, som dækker erstatningsansvaret, jf. §3, punkt 6 (Revisorloven, 2008). De normale regler i Erstatningsansvarsloven §19, stk. 1, siger at der ikke foreligger et erstatningsansvar hvis tabet bliver dækket af en forsikring, men

jf. lovens §25, stk. 2 foreligger der et erstatningsansvar selvom erstatningen dækkes af en ansvarsforsikring, da skaden er forvoldt i forbindelse med udførelsen af erhvervet (Erstatningsansvarsloven, 2014).

For at en revisor kan ifaldes erstatningsansvar skal de almindelige erstatningsbetingelserne som er opstillet i dansk ret være opfyldte. Dette indebærer (Friis Hansen & Krenchel, 2011, s. 544-548):

- Økonomisk tab
- Årsagssammenhæng
- Adækvans
- Egen skyld

Det er essentielt, at skadelidte har lidt et økonomisk tab og skadelidte skal kunne dokumentere at have lidt et tab, ellers kan revisor ikke gøres ansvarlig (Langsted et al., 2012, s. 289). Derudover skal skadelidte bevise at der er årsagssammenhæng mellem det lidt tab og revisors handling eller udeladelse (Langsted et al., 2012, s. 284-286). Dertil skal der også være adækvans, dvs. påregnelighed, mellem revisors indsats og den opståede skade (Langsted et al., 2012, s. 288). Dette betyder at revisor ikke kan blive erstatningsansvarlig for atypiske og upåregnelige skaber. Erstatningen kan blive nedsat eller frafalde, hvis der er egen skyld fra skadelidte, enten på grund af passivitet eller samtykke. For at vurdere om der skal være tale om en nedsættelse eller frafald af revisors ansvar, skal graden af skadelidtes egen skyld og graden af revisors forsømmelse medtages, fx kan en mindre grad af egen skyld overtrumfes af en grovere grad af forsømmelse fra revisors side, mere herom i nedenstående (Langsted et al., 2012, s. 291-292).

Revisor kan afgive to former for erklæringer; erklæringer med sikkerhed og erklæringer uden sikkerhed. Erklæringer med sikkerhed er underlagt god revisorskik jf. RL §16, stk. 1 med henvisning til §1, stk. 2. I erklæringer uden sikkerhed er der en vis ansvarsbegrænsning for revisor, hvis det fremgår af disse at der ikke er foretaget review eller revision og at der derved ikke kan drages konklusioner på materialet. Ansvarsbegrænsningen indebærer dog at revisor har udført arbejdet med en forsvarlig faglig indsats (Langsted et al., 2012, s. 303).

Revisor kan både blive erstatningsansvarlig over for kapitalselskabet og over for tredjemand. Ansvaret over for kapitalselskabet, dvs. klinten, tager udgangspunkt i aftalen som er indgået

mellem parterne og revisors kommunikation med klinten. Aftalen med klinten er grundlæggende for hvilket ansvar, som kan gøres gældende overfor revisor, derfor må revisor sikre at have klare dokumenterbare aftaler om omfanget af arbejdet, da forudsætningen er, at klinten kender til disse forhold. I forbindelse med ansvarsbegrænsningen kan klinten eller kapitalselskabet ikke gøre et ansvar gældende, som er i overensstemmelse med aftalen, da klinten selv har accepteret dette udgangspunkt. Dette kan fx indebære at nogle kontroller ikke bliver testet eller der udføres et begrænset arbejdet, da den fornødne tid ikke foreligger. Det er dog hertil betydningsfuldt at revisor påtaler forholdet over for klinten. Påtalen kan fx ske i revisionsprotokollen, som er et effektivt meddelelsesmiddel til klinten. Dertil skal revisor kunne dokumentere sin arbejdsindsats i form af arbejdshandlinger af omfanget og meddele disse til klinten. Mangelfuld meddelelse og/eller dokumentation fra revisor vil anføre et erstatningsansvar, da revisor ikke har udført opgaven med den professionelle kompetence og forsvarlige faglighed som man burde kunne forventet af en bonus-pater-revisor (Langsted et al., 2012, s. 303-305). Ansvar over for tredjemand vil tage udgangspunkt i påtegningen og andre erklæringer stilet til offentligheden, da revisor ifølge Revisorlovens §16 skal fungere som offentlighedens tillidsrepræsentant, da disse er stilet til at nå ud til offentligheden. Herunder kommer, at revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant skal udvise god revisorskik, hvilket indebærer at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd og kompetence samt fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne, mere følger herom senere i specialet. Revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant forudsætter også uafhængighed, mere om definitionen forekommer i afsnit 3.4.2.1.

Forældelsen i forbindelse med revisors arbejde i tilknytning til erstatningsansvar er i mellem tre til 10 år. De almindelige regler i forældelsesloven er jf. §3, en forældelsesfrist på tre år. Jævnfør §3 stk. 2 er forældelsesfristen 10 år for skade, der er forvoldt uden for kontrakt (Langsted et al., 2012, s. 309-310).

3.2 Strafansvar

Ifølge straffelovens §1, 1.pkt. kan straf kun pålægges et forhold, hvis der er lovhjemmel til det. Dette betyder at man ikke kan dømmes for et forhold, medmindre det er gjort forbudt ved lov, dvs. der skal være begået en strafbar handling. I forbindelse med straffeloven er der en række særlove. Særlove er karakteriseret ved at straffeforholdet for overtrædelserne af loven er

indbygget i denne lov (Greve & Langsted, 2000, s. 9). Revisorloven er en særlov inden for området, da der i kapitel 12 i loven er listet strafbestemmelserne for en del af lovens paragraffer. Selskabsloven er ligeledes en særlov, da der også her er straffebestemmelser i kapitel 23 af loven og Skattekontrolloven er ligeledes en særlov, da loven indeholder strafbestemmelser.

Straffeloven forvalter både et ansvar ved aktivitet og passivitet, hvilket betyder at man kan blive straffe både i forbindelse med en handling, men også for undladelser (Kap. 1, Kap. 3). For eksempel hvis revisor ikke, jf. RL §22, rapporterer om begået økonomiske kriminalitet i selskabet til ledelsen og SØIK hvis ledelsen intet foretager sig indenfor 14 dage, kan revisoren straffes med bøde jf. RL §54, stk. 1.

Dertil straffes også forsøg på handlinger, der er i strid med loven, jf. §21, stk. 1, også selvom de ikke gennemføres fuldt ud, hvis det foretagende var forsætlig. Dette betyder, at aftalen om indgåelse af en ulovlig handling mellem revisor og klienten derved kan straffes, da det er i strid med revisors pligt om at være offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. §16, stk. 1 og §44, stk. 2 (Revisorloven, 2008; Langsted et al., 2012, s. 325-328).

Jævnfør Straffeloven kan både personer og juridiske personer ifaldes et strafansvar. Straffelovens bestemmelse om at pålægge juridiske personer et ansvar ved overtrædelse forefindes i §306. Ansvar et som kan ifaldes juridiske personer er listet i lovens kapitel 5, §25-27. RL §54, stk. 3, forudsætter at enhver overtrædelse af loven, giver mulighed for både at straffe revisor, men også revisionsvirksomheden, da den henleder til kapitel 5 i straffeloven, som omhandler strafansvar for juridiske personer. Ved lovændringen i 2008 er strafansvar underlagt erklæringer med sikkerhed jf. RL §1, stk. 2, samt andre erklæringer, jf. §1, stk. 3, som ikke udelukkende er til klients egen brug eller som i øvrigt kræves i loven. Strafansvaret gøres gældende i RL §54, stk. 4, 1.pkt. med bøde eller fængsel i op til fire måneder.

Tilregnelsen skal være forekommet på en sådan måde at den fordømmende handling kan tillægges den handlende, dvs. handlingen skal være begået af personen, samt være begået under omstændigheder så den er fordømt. I strafferetten skelnes der i tilregnelsen mellem hændeligt, uagtsomt/culpøst, groft uagtsomt og forsætligt. Den generelle fortolkning er, at der skal være forsætlig adfærd jf. STRL §19. Af uagtsomhed kræves der, at der er hjemmel i paragraffen adfærden vedrører. Når der skal vurderes om en revisor har handlet uagtsomt,

henføres det til om han har handlet hensynsløst, været sløset eller udvist ligegyldighed over for sit arbejde og sine arbejdsopgaver og tilsidesat sin professionelle agtpågivenhed, som er underlagt revisors pligt. Til vurderingen tages der ligeledes objektivet udgangspunkt i hvordan en bonus-pater-revisor ville handle, dvs. den samfundsmæssige bedømmelse af handlingen i skikkelse af en dommer. Ved grov uagtsomhed er afvigelsen fra normen og det normale så stor, at adfærden anses som særlig forkastelig. Til vurderingen af forsætlighed, er det grundlæggende hvad revisor selv har villet og forstillet sig, hertil spiller forsætlighed også ind på længden og størrelsen af straffen modsat de andre tilregnelserformer. Forsætlighedsbegrebet opdeles i tre former; direkte-, sandsynligheds-, og eventualitetsforsæt (Greve & Langsted, 2000, s. 41-44, 50-54). Når revisor ikke lever op til regler, retningslinjer og standarder for erhvervet, som er bestemt ved lov, er uagtsomhed nok til at ifalde et strafansvar, jævnfør strafbestemmelserne i Revisorloven.

Betingelser for at ifalde et strafansvar er derved således;

- Lovhjemmel
- Tilregnelser

Straffelovens kapitel 16 vedrører forbrydelser i offentlig tjeneste og erhverv. Revisor kan på baggrund af dette kapitel i loven ifaldes strafansvar for de overtrædelser, der ikke falder ind under dem, der er fastlagt i Revisorlovens kapitel 12. Jævnfør STRL §156, 1.pkt. "Når nogen, som virker i offentlig tjeneste eller hverv, nægter eller undlader at opfylde pligt, som tjenesten eller hvervet medfører, ..., straffes han med bøde eller fængsel indtil 4 måneder", dertil er §157 1.pkt. som anvender samme straf, *når man i offentlig tjeneste eller erhverv, er skyldig i grov eller gentagende forsømmelse eller skødesløshed i udførelsen eller overholdelsen af pligter som erhvervet medfører* (Straffeloven, 2013). I Revisorloven henvises der jf. §30 til paragraffer i kapital 16 i Straffeloven, dette henviser til hvilke bestemmelser som revisor kan ifaldes, når tavshedspligten overtrædes. Blandt andet jf. STRL §152, hvor videregivelse af fortrolige oplysninger kan straffes med bøde eller fængsel i optil seks måneder, hvis der ikke er pligt til at videregiver disse oplysninger jf. STRL §152e. Revisor kan jf. STRL §23 idømmes et ansvar for medvirken ved en ulovlig handling. Desuden kan revisor ifaldes et strafansvar for en medarbejders forsømmelser, dette er ikke betinget at medarbejderen skal pålægges et ansvar, jf. STRL §151. Som skrevet i ovenstående tager revisors pligt udgangspunkt i god revisorskik,

dog er en ren tilsidesættelse af god skik ikke strafbelagt hverken i Straffeloven eller i særlovgivningen (Langsted et al., 2012, s. 338-339). Revisors andre pligter er opstillet i ISA-standarderne, Revisorloven, samt Selskabsloven og overtrædelse af disse kan føre til strafansvar.

Revisor kan i forbindelse med strafansvar enten sanktioneres med bøde og/eller med fængsel og dertil få frakendt sin godkendelse, hvis betingelserne er opfyldt. Betingelserne for at kunne få frakendt sin godkendelse til enten at drive virksomhed eller godkendelse som revisor er, at man skal være dømt for en strafbar handling og på baggrund heraf, at der vil være grundlæggende fare for at man i fremtiden vil misbruge eller ikke leve op til kravene for sit erhverv og stilling, jf. §78, stk. 2 og §79, stk. 1.

Forældelsesfristen ved overtrædelse af loven er 5 år, jf. RL §54, stk. 7.

3.3 Disciplinæransvar

De basale forudsætninger for disciplinæransvaret er kollegaernes og samfundets interesser samt erhvervets kvalitet. Revisor skal med dette i baghovedet foretage sit arbejde så tredjemand og domstolene mv. med rette kan forvente, at revisionen er foretaget i overensstemmelse med minimumsreglerne og undersøgelserne er foretaget på tilstrækkelig vis. Dette fremgår af Revisorlovens §44 som "En revisor, der...tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører" (2008). Dette er også impliceret i begrebet "god revisorskik", hvilket anses som de foranstaltninger som er rimelige i forbindelse med udøvelsen af revisionserhvervet, mere her om i afsnit 3.4 (Langsted et al., 2012, s. 413).

Disciplinæransvaret betegnes som en straf, der bruges når revisors undladelser og handlinger ikke er så grove, som dem der bør pålægges ved et strafansvar eller ikke lever op til betingelserne for at ifalde et erstatningsansvar, men der er stadig en interesse i at straffe undladelsen eller handlingen, da afvigelsen ikke er ønsket og ikke ønskes gentaget. Straffen anvendes når der konstateres at revisor har tilsidesat "god revisorskik" og bødestørrelsen afgives i tilknytning til hvor langt forsømmelsen er fra god skik (Langsted et al., 2012, s. 414-416). I henhold til RL §44, stk. 1 kan revisornævnet tildele revisor en advarsel eller en bøde på maksimum kr. 300.000 ved forsømmelsen af erhvervet. Hvis forsømmelsen er grov eller gentagende, kan revisornævnet fratage revisors godkendelse i seks måneder, fem år eller indtil videre, hvis det vurderes at revisor i fremtiden ikke kan udøve erhvervet forsvarligt,

eller at revisor ikke kan forvalte opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant forsvarligt, da omdømmet er kompromitteret. Det er ikke kun revisor der kan pålægges en straf, revisionsselskabet kan også tillægges et ansvar eller medansvar, hvilket kan medføre de samme sanktioner som for revisor. Bødestrafen er dog noget højere og kan maksimalt være på kr. 750.000 (Revisorloven, 2008, § 44, stk. 2 og 4).

I forbindelse med fastlæggelsen af ansvaret opdeles det i to områder; det subjektive og det objektive. Ved det subjektive ansvar analyseres der hvilken opfattelse revisor havde eller omvendt ikke havde af udladelsen eller handlingen. Under det objektive ansvar analyseres der hvilke faktiske handlinger og udladelser, som revisor har begået samt hvilke lovregler, der omfatter udladelsen eller handlingen, dvs. lovhjemlen.

Lovmæssigt er der ikke opstillet nogle elementer til det subjektive, da det er svært at bearbejde en person for en handling, som de ikke har den fornødne viden eller formodning om at der ville være noget galt i. Teoretisk er opfattelsen at revisor som ved strafansvar, skal have vist skyld i form af forsætlig eller uagtsomhed, men i en mildere grad end der kræves ved strafansvar. Den teoretiske opfattelse tager også udgangspunkt i praksis, da man i afgørelser ligger vægt på om den indklagede burde have været opmærksom på eller har handlet i strid med viden eller fornødne tilregnelser (Langsted et al., 2012, s. 484-495).

I tilknytning til det objektive ansvar samt lovhjemlen kan Revisornævnet pålægge et disciplinæransvar på de bestemmelser som der ikke er straffelagte, jf. Revisorlovens kapital 12, §54, hvilket lister de straffelagte bestemmelser. I praksis kan sager hvor anklagemyndigheden ikke har rejst tiltale også behandles af Revisornævnet, men nævnet er som udgangspunkt ikke kvalificeret til at behandle sager, der er straffelagte (Langsted et al., 2012, s. 465-466).

I forbindelse med det objektive og lovhjemlen, skal der ses imellem de pligter som revisor har i erklæringer med sikkerhed og erklæringer uden sikkerhed. Erklæringer med sikkerhed er underlagt god revisorskik jf. RL §16 stk. 1, hvorimod afgivelse af erklæringer uden sikkerhed skal gøres med professionel kompetence og fornøden omhu jf. RL §16, stk. 3. Begrebet god revisorskik klarlægges i det følgende underkapitel. Revisornævnet har kun kompetence til at behandle sager om RL §1, stk. 2, erklæringer med sikkerhed, mere herom i afsnit 3.6.

Forældelsen i forbindelse med disciplinæransvaret er ifølge bekendtgørelse om Revisornævnet at klagen, som handlingen eller udeladelsen vedrører skal være indgivet senest 5 år efter handlingen eller udladelsen er endt (2014, §6, stk. 2), hvilket også fremgår af RL §46.

3.4 God revisorskik

Da god revisorskik er det fundamentale begreb som bruges under erstatningsansvaret og disciplinæransvaret, finder jeg det essentielt at klarlægge dette i det følgende afsnit.

3.4.1 Responsumudvalget

FSR's responsumudvalg afgiver udtalelser omkring god revisorskik, hermed menes god revisionsskik, regnskabsskik og rådgivningsskik, samt sager om honoraret størrelse (Bøg & Kiertzner, 2013, s. 40).

Indsendelse af sager til responsumudvalget sker fx i forbindelse med sager omkring revisor, hvor vedkommende kan ifaldes et ansvar. Responsumudvalget modtager sager fra lovgivningsmagten, administrative myndigheder, domstolene og medlemmer af FSR (Langsted et al., 2012, s. 141). Sagerne indsendes til udvalget for at få klarlagt hvad der betragtes som god adfærd inden for revisorbranchen, da det ikke altid fremgår klart i loven.

3.4.2 Begreb fastlæggelse

God revisorskik redegør for den adfærd som revisor som minimum skal udøve i forbindelse med udføringen af sine opgaver. Revisor skal jf. RL §16, stk. 1 overholde god revisorskik i forbindelse med erklæringsopgaver med sikkerhed. Ved erklæringer uden sikkerhed, §1, stk. 3, skal revisor udvise professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen. Dertil behøver revisor ikke at være uafhængighed, men skal dog angive om det er tilfældet eller ej.

God revisorskik er blevet et samlebegreb af de skikregler, der er inden for revisionsområdet såsom god revisionsskik, god regnskabsskik, god rådgivningsskik mv. (Langsted et al., 2012, s. 259+483+ 469). Tilknyttet god revisorskik er revisors opgave som offentlighedens tillidsrepræsentant, hvilket forudsætter at revisor følger reglerne fra Revisorloven omkring uafhængighed, sikkerhedsstillelse, kvalitetskontrol og at afgivelsen af erklæringer skal ske igennem et revisionselskab jf. note 61 i Revisorloven.

Det overordnet indhold af god revisorskik er, at revisor overholder standarderne, lovgivningen, de etiske retningslinjer, samt retningslinjer som udledes fra responsa, nævnsskendelser og domspraksis (Füchsel, Gath, Langsted, & Skovby, 2010, s. 48-49). God revisorskik er et fleksibelt og dynamisk begreb, da vurderingen omkring opfyldelsen af begrebet tages ud fra det enkelte tilfælde. Det er også derfor responsudvalget er oprettet, for at hjælpe til med at kode den objektive del og den subjektive del af begrebet sammen, så den stemmer overens med samfundets opfattelse af begrebet, samt den almindelige adfærd inden for området og branchen (Bønning, 2004). Sagt på en anden måde det er en retlig standard som får indhold ved anvendelsen (Langsted et al., 2012, s. 468).

I tilknytning til RL §16, stk. 1 er omfanget af god revisorskik specificeret i den tilhørende note. I note 62 er det specificeret at god skik tager udgangspunkt i den udviste adfærd af den gode, omhyggelige og faglige kompetente revisor, samt den hurtighed og nøjagtighed det indebærer. Endvidere specificerer noten at revisor skal følge det etiske regelsæt. Det indebærer at revisor udviser; objektivitet, integritet, faglig adfærd, fortrolighed, fornøden omhu og faglig kompetence. Det etiske regelsæt er fastlagt af IFAC og er også indarbejdet i de internationale standarder. Dertil medfører god revisorskik jf. ISA 500 at revisor skal opnå egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis, for at kunne drage rimelige konklusioner (FSR, 2011).

3.4.2.1 - Uafhængighed

Revisors uafhængighed er indbygget i Revisorlovens kapitel 4. Revisor skal ifølge RL §24 være uafhængig ved udførelsen af erklæringer med sikkerhed. Ifølge stk. 2, kan en revisor ikke være uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, eller andet forhold, mellem personer eller netværk, der for en velinformeret tredjemand sætter tvivl om revisors uafhængighed (Revisorloven, 2008). Uafhængighed komprimeres også af egeninteresse og selvrevision.

Jævnført stk. 6 skal revisionsselskabet have opstillet retningslinjer og sikkerhedsforanstaltninger der varetager, at revisor i forbindelse med opgaveaccepten tager hensyn til og overvejer uafhængigheden. Til uafhængigheden ligger også at den underskrivende revisor seneste syv år efter tiltrædelsen udskiftes i toårig periode, for at bibeholde uafhængigheden fra kunden, ligesom revisionsselskabet ikke fem år i træk må have en større andel end 20 pct. af sin omsætning fra den samme kunde.

Ifølge ISA 200 er den uafhængige revisors overordnede mål at bringe tillid til regnskabet, ved at revidere det i overensstemmelse med standarderne og loven.

3.4.2.2 - Etik

I vurderingen af revisors uafhængighed og fastlæggelse af god revisorskik er de etiske regler en stor andel, da uafhængigheden trues hvis de etiske regler ikke følges og god skik er bygget på etik. FSR har udarbejdet de etiske regler på baggrund af IFAC's "Code of Ethics". IFAC har netop også kommet med en ændring til "Code of Ethics" i marts 2013, som adresserer interessekonflikter, hvor egeninteresse er underlagt. Ændringerne er trådt i kraft pr. 1. juli 2014. Interessekonflikter kan komprimere revisors evne til at være objektiv, som er en af grundstenene i IFAC's etiske regelsæt. Når objektiviteten eller andre elementer af det etiske regelsæt trues, kan uafhængigheden og revisors evne til at fungere som offentlighedens tillidsrepræsentant forsvinde. Det er derfor vigtigt ikke at komprimere afhængigheden, hvis revisor vil undgå at ifalde et ansvar.

IFAC etiske regelsæt indeholder jf. ovenstående, at revisor skal følge grundprincipperne: integritet, objektivitet, professionel kompetence og fornøden omhu, fortrolighed og professionel adfærd (IFAC, 2012). Disse er også indbygget i ISA 200 og kaldes det etiske regelsæt for professionel etik (FSR, 2011, s. 63).

Integritet kræver at revisor er ærlig og pålidelig i sine handlinger, dertil skal revisor sørge for at informationer ikke er vildledende, indsamlet skødeløst eller at der ikke er udeladt relevante informationer for at opretholde pligten som offentlighedens tillidsrepræsentant. Objektivitet betyder at revisor skal tiltræde en opgave uden at være forudindtaget eller påvirket af andres meninger, så den professionelle dømmekraft er påvirket, hvilket også forudsætter uafhængighed (Bøg & Kiertzner, 2013, s. 21). Professionel kompetence og fornøden omhu, forudsætter at revisor vedligeholder sin viden og kompetencer, der sikrer at revisor udfører opgaverne i overensstemmelse med de gældende tekniske og faglige standarder, samt udviser en sund og professionel dømmekraft. Fornøden omhu forudsætter at revisor handler i overensstemmelse med de krav som stilles til løsningen af opgaven, samt revisor er omhyggelig og rettidig i sit arbejde (Bøg & Kiertzner, 2013, s. 22; IFAC, 2012, s. 21). Dette punkt er også det som skal efterleveres i forbindelse med erklæringer uden sikkerhed jf. RL §1, stk. 3. Grundstenen til at sikre dette er efteruddannelse af revisorerne, hvilket også er indskrevet i loven, jf. RL §4, stk. 1 og 2 og Erhvervsstyrelsens bekendtgørelse om et krav om

120 timers efteruddannelse på tre år (FSR, 2014a). Fortrolighed indebærer at revisor ikke videregiver informationer som vedkommende har fået i forbindelse med sine arbejdsopgaver. Disse oplysninger må heller ikke anvendes til personlig fordel eller som fordel for tredjemand, medmindre dette er bestemt ved lov at oplysningerne må videregives (Bøg & Kiertzner, 2013, s. 23). Professionel adfærd forudsætter at revisor overholder lov, standarder, reguleringer mv., ligesom revisor skal undgå adfærd som en fornuftig velinformeret tredjemand vil konkludere negativt på, da sådan adfærd vil miskreditere professionen. Ligeledes må revisor ikke i tillæg af promoveringen af sig selv tale nedværende om andres arbejde, samt overdrive sine kvalifikationer og kompetencer (Bøg & Kiertzner, 2013, s. 23; IFAC, 2012, s. 24).

3.5 Revisortilsynet

Revisortilsynet har den fundamentale funktion at gennemføre kvalitetskontrol af revisor og revisionsvirksomheder. Revisortilsynet kontrollerer om revisor og revisionsvirksomheden ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed lever op til Revisorlovens regler om uafhængighed og kvalitet.

Tilsynets kontrolarbejde kan føre til at kontrollen enten bliver afsluttet uden bemærkninger, med påtale uden yderligere kontrol inden næste kontrol eller påtale med kontrolbesøg. Derudover kan tilsynet også indbringe revisorer og revisionsvirksomheder, for Revisornævnet, hvis de i deres kontrol af revisor eller virksomheden finder fejl og mangler ved det arbejde, der er udført. Derved er mange af de sager som indbringes for Revisornævnet blevet indbragt af Revisortilsynet (Revisortilsynet, 2014). Revisortilsynet er den eneste instans som har ret til at indbringe revisionsvirksomheden ved fejl og mangler ved virksomhedens kvalitetsstyringssystem jf. RL §§35 stk. 7 og 43 stk. 5.

I mere end 40 pct. af de sager der er truffet afgørelse i ved Revisornævnet, er indbragt af Revisortilsynet. De hyppigste sager som Revisortilsynet indbringer for nævnet omhandler virksomhedens manglende eller ikke tilstrækkelige kvalitetsstyringssystem.

3.6 Revisornævnet

Revisornævnet er en uafhængig klageinstans, som behandler sager omkring revisorer og revisionsvirksomheders disciplinæransvar. Revisornævnet foretager behandlingen af sager som er indbragt for nævnet omkring revisorerne og revisionsvirksomhedens forsømmelser. Nævnets kompetence beskæftiger sig udelukkende til erklæringer med sikkerhed givet efter RL §1, stk. 2 og hele processen herfor. Yderligere skal revisors eller revisionsvirksomheden have tilsidesat god revisorskik for at kunne ifaldet et disciplinæransvar (Revisornævnet, 2014).

3.7 SØIK

SØIK er en sammentrækning af Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet. SØIK er en del af anklagemyndigheden, som behandler og fører straffesager ved domstolen.

Enheden varetager behandlingen af sager om særlig økonomisk kriminalitet, som antages at være en økonomisk forbrydelse med et betydeligt omfang, organiseret, særegne forretningsmetoder eller på anden måde af særlig kvalificeret karakter. Derudover varetager SØIK behandlingen af internationale straffesager, som forudsætter særlig viden og indsigt.

Derudover behandler SØIK også anmeldelser omkring finansiering af terrorisme og hvidvaskning, samt sporing, beslaglæggelse og konfiskation af udbytte fra kriminalitet. Desuden undersøger SØIK straffesager samt anmeldelser af overtrædelse af intellektuelle rettigheder.

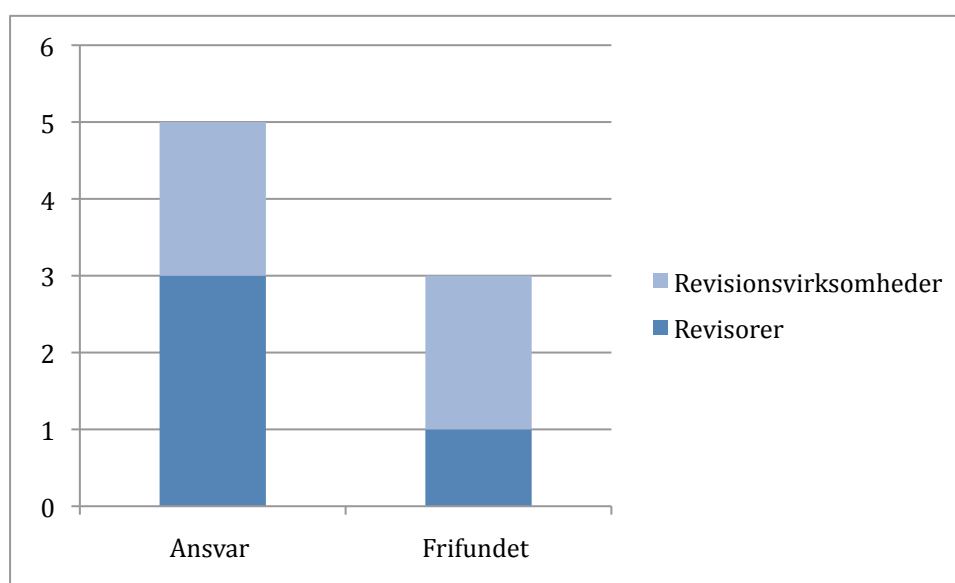
Derved behandler SØIK sager omkring revisors kriminalitet eller revisors tilknytning, forsømmelse og ansvar ved kriminelle handlinger (SØIK, 2014). SØIK har i analyse perioden indbragt sager omkring disciplinæransvar og strafansvar.

I de følgende kapitler er det foretaget analyse af ansvarsformerne samt inden for hvilke områder som revisorer og revisionsvirksomheder.

Kapitel 4 Erstatningsansvar

Største delen af de sager som er offentliggjort har ført et erstatningsstraf for revisor eller virksomheden som er anklaget. Der er ikke mange offentliggjorte afgørelser omkring revisorers erstatningsansvar, derved vides det ikke om mængden af sagerne afspejler det reelle omfang af erstatningsansvaret. Ved analysen er udgangspunktet af de offentliggjorte sager afspejler total populationen inden for området.

Der er for den analyserede periode otte tilgængelige sager, hvor revisor eller revisionsvirksomheden har været indklaget i en sag om erstatningsansvar. I én enkelt sag er både revisor og revisionsvirksomheden ifaldet et ansvar.



Figur 2 Antal revisorer og revisionsvirksomheder - Egen tilvirkning

4.1 Revisorer

Inden for den analyserede periode er der offentliggjort fire sager omkring revisorer i tilknytning til erstatningsretlige afgørelser. Jeg vil i det følgende redegøre og analysere på disse kendelser ved henholdsvis ifaldet ansvar og frifindelse.

4.1.1 Ansvar

I 75 pct. af sagerne er revisor ifaldet et erstatningsansvar. I tre af de offentliggjorte sager er det en statsautoriseret revisor, som er idømt et ansvar.

I kendelsen af 2011 er statsautoriseret revisor ifaldet et ansvar med erstatning på kr. 812.433, samt blevet dømt til at betale sagsomkostningerne på kr. 119.800 til sagsøger, Denfacø Constructor ApS. Revisor er fundet erstatningsansvarlig, da han i forbindelse med revisionen af årsregnskabet, fejlagtig har kvalificeret afdrag på tilgodehavender hos et selskab hvor Denfacø ejede 100 pct. af aktivmajoriteten, som skattepligtig kursavance i stedet for skattefrit udbytte (Østre Landsret, 11.03.2011). Det anses som værende en tilsidesættelse af den omhu og faglige kompetence som det kan forventes at revisor udfører sine arbejdsopgaver med. I denne sag har statsautoriseret revisor handlet uagtsomt, da han ikke har undersøgt reglerne omkring moderselskabet som hovedaktionær nærmere og derved tilsidesat sin agtpågivenhed. Påregneligheden og årsagssammenhængen er tilstede, da revisor burde have forudset, ved ikke at have sat sig ind i reglerne, at det kunne føre til en fejl og et tab for sagsøger.

I den anden kendelse er boet efter statsautoriseret revisor ifaldet et ansvar, da revisor ikke i sin rådgivning omkring acontoskatteordningen har levet op til god revisorskik. I kendelsen har B møbler og Sindal ApS sagsøgt statsautoriseret revisor for i årene 1995 og 1996, ikke at have rådgivet korrekt om selskabernes mulighed for henholdsvis tilmeldelse og benyttelse af acontoskatteordningen. Da den dømte statsautoriseret revisor er afgået ved døden, kan selskaberne anmelde deres krav til boet efter revisor, på kr. 234.745 for B møbler og kr. 10.082 for Sindal ApS, samt boet skal betale sagsomkostningerne for B møbler på kr. 122.030 og for Sindal ApS på kr. 8.000 (Vestre Landsret, 04.05.2010).

Erstatningssager har en ubegrænset erstatningsansvar og størrelsen på erstatningsretlig domme varierer ud fra tabet, som er opgjort af sagsøger, derfor er en sammenligning af størrelsen ikke anvendelig. Men i begge sager er revisor ifaldet et ansvar, fordi vedkommende har tilsidesat de pligter som erhvervet indeholder.

4.1.2 Frifundet

I en offentliggjort sag, dog ikke optrykt i FED, er revisor blevet frifundet, dvs. i 25 pct. at kendelserne er revisor blevet frifundet for et erstatningsansvar.

I sagen er statsautoriseret revisor blevet frifundet for et erstatningsansvar, ved rådgivning af andelskronen i forbindelse med revisionen af årsregnskabet. Sagen tager udspring i at der efterfølgende blev opdaget at andelsforeningen var underlagt en tilskudsdeklaration, hvilket gør at foreningen ikke må opskrive ejendommens værdi uden godkendelse fra kommunen. Dertil skal overskud ved salg af andelslejligheder tildeles kommunen. Revisor blev sagsøgt af sælgere af andelslejligheder. Da Københavns kommune ikke ville forfølge sælgerne for deres overskud med renter, hvis de blot tilbagebetalte overskuddet til køber, blev statsautoriseret revisor frifundet for erstatningsansvaret (Østre Landsret, 29.01.2009).

4.2 Revisionsvirksomheder

Der er imellem 2009 til 2014 offentliggjort fire kendelser, som vedrører revisionsvirksomheder. Jeg vil i det følgende redegøre for disse samt analysere forskelle og sammenhænge.

4.2.1 Ansvar

Revisionsvirksomheder er i to kendelser ifaldet et erstatningsansvar. Alle kendelserne er offentliggjort i hele sit omfang.

I kendelse af 2012 er revisionsvirksomheden ifaldet et medansvar i tilknytning til statsautoriseret revisors ansvar. Sagen drejer sig om revisors rådgivning ved generationsskifte. Revisor og revisionsvirksomheden er fundet skyldig i tilsidesættelsen af pligter og ifaldet et solidarisk erstatningsansvar på kr. 5 mio., samt skal solidarisk betale sagsomkostninger for landsretten på kr. 200.000 til S, som var sagsøger. Revisor samt revisionsvirksomheden blev idømt erstatningsansvaret, da de i forbindelse med planlægningen og gennemførelsen af generationsskriftet, anvendte selvfinansiering som finansiering, og derved ikke gennemført stiftet ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger (Østre landsret, 16.03.2012), hvilket også er i strid med SL § 206, stk. 1, der siger at "kapitalselskab ikke direkte eller indirekte må stille midler til rådighed, yde lån eller stille sikkerhed for tredjemands erhvervelse af kapitalandele i selskabet". Ved at have overtrådt de

gældende regler, har revisor og revisionsvirksomheden handlet culpøst og revisor har tilsidesat det professionsansvar, som man med rette forventer at revisor udfører sine handlinger med. Dette anses som en grov overtrædelse fra revisors side og betragtes som en uagtsom handling, da han har handlet hensynsløst i sit arbejde, idet sagsøger ikke talte dansk og ikke kendte til de danske regler.

I periodens anden sag er Revision ApS, blevet idømt et ansvar ved Østre Landsret. Ved kendelsen af Roskilde ret blev revisionsvirksomhedens ellers frifundet for erstatningsansvar. Revisionsvirksomhedens revisor havde fejlagtigt rådgivet ejerne af en hundepension om reglerne for momsfritagelse, og de havde derfor lidt et tab. Landsretten fastlagde dette tab til at kr. 200.000, som Revision ApS blev gjort erstatningsansvarlige over, dertil blev revisionsvirksomheden også dømt til at betale sagsomkostningerne for begge instanser på kr. 60.000 (Østre Landsret, 08.04.2010).

I begge tilfælde af erstatningssagerne har revisionsvirksomhederne handlet culpøst efter reglerne i dansk ret jf. side 15, da revisorerne ikke har handlet som en bonus-pater-revisor. Revisionsvirksomhederne har i begge sager handlet uagtsomt, da de ikke har udvist den omhu og forsigtighed som de burde i forbindelse med arbejdsopgaverne. Derudover er betingelserne for at kunne ifaldet et erstatningsansvar opfyldt. I kendelserne er der endvidere dokumenteret et økonomisk tab, samt årsagssammenhæng imellem tabet og revisionsvirksomhedens tilsidesættelse af sit ansvar ved rådgivning. Dertil er der i sagerne adækvans, da skaderne kan anses som påregnelige eller mulige i forhold til revisionsvirksomhedens forsømmelser. Desuden er der ikke forhold som angiver egen skyld hos sagsøger, da fx ejerne af hundepensionen ansatte revisionsvirksomheden for at varetage deres interesser, så momsen netop blev indgivet korrekt idet momsreglerne er kompleks og kræver viden.

4.2.2 Frifundet

Endvidere er revisionsvirksomheden i to kendelser blevet frifundet for anklagen. I kendelsen fra 2010 som er truffet af Højesteret, samles tre tidligere anklager imod anklagede, PWC, fra år 2005 og 2006. Disse berører den skattemæssige rådgivning som PWC har ydet i forbindelse med en likvidation af et datterselskab. Ved kendelsen stadfæstes Landsrettens dom (Højesteret, 21.04.2010). Derudover er der kendelse U2014.1346H, som er afsagt den 5.

februar 2014, og er sagen om eHuset (Højesteret). Revisionsvirksomheden Deloitte er indklaget ved konkursboet i forbindelse med manglende rapportering i protokol af svage forretning og interne kontroller, samt manglende forbehold ved ikke korrigerede fundne fejl i årsregnskabet. Deloitte er i sagen både indklaget af Jyske Bank og eHuset. I kendelsen stadfæster Højesteret landsrettens kendelse. Der er enighed om at revisorerne fra Deloitte har tilsidesat god skik, men der forligger ingen årsagssammenhæng mellem revisorernes fejl og eHusets tab, hvilket er en forudsætning for at kunne idømmes et erstatningsansvar jf. side 16. Det anses ikke at have ført til et andet resultat for eHuset, at revisorerne havde rapporteret om de svage interne kontroller og forretningsgange, samt givet forbehold herom.

4.3 Delkonklusion

Revisor er i 75 pct. ifaldet et ansvar i forbindelse med erstatningssager. Sagerne handler primært om revisors rådgivning i sammenhæng med revisionen. Revisor har tilsidesat de pligter og det ansvar som vedkommende er underlagt i udøvelsen af sit erhverv, og revisorerne har derved handlet uagtsomt.

Erstatningskravet som revisorerne er blevet pålagt sviger meget, da det tager udgangspunkt i det tab, som sagsøger har haft. I sag fra Vestre Landsret fra 2010 har revisor fået det laveste erstatningskrav sammenlagt ca. kr. 244.000, hvorimod revisor i Østre Landsrets dom fra 2012 er ifaldet et solidarisk erstatningsansvar med revisionsvirksomheden på kr. 5 mio. som er det højeste, der er givet i den analyseret periode.

50 pct. af revisionsvirksomhederne er også ifaldet et erstatningsansvar, da de også har tilsidesat det ansvar som revisorerne i selskabet er underlagt i tilknytning til deres profession. Revisionsselskaberne er i sagerne ifaldet ansvar ved rådgivning til selskaberne og har ligesom revisorerne handlet uagtsomt heri. Størrelsen på erstatningen er her også svingende, hvor den laveste er på kr. 200.000 plus sagsomkostninger, til den højeste erstatning på kr. 5 mio.

Kapitel 5 Strafansvar

Strafansvar må siges at være det værste ansvar som revisorer og revisionsvirksomheder kan findes ansvarlige i. Inden for den analyserede periode på fem år, er der kun offentliggjort én kendelse inden for straffesager, som omhandler en revisionsvirksomhed.

Sagen er indbragt af anklagemyndigheden, hvis samfundsmæssige opgave er at behandle og føre straffesager. Anklaget er et revisionskontor som beskæftiger sig inden for landbrug. Revisionsvirksomheden er anklaget, da virksomheden i forbindelse med udarbejdelsen af en selvangivelse for en skatteyder, hvor avancen for salg af en ejendom blev angivet med kr. 1 mio. for lidt, som derved førte til en skatteunddragelse på ca. kr. 500.000 i år 2007, hvilket er i strid med SKL §13, stk. 1 (Skatteministeriet, 2013). Revisionskontoret normale procedurer ved ejendomsavanceberegning er at en anden revisor laver en "2nd option", hvor revisor læser korrektur og stiller kritiske spørgsmål til beregningen. Dette blev i dette tilfælde dog ikke foretaget pga. travlhed på kontoret, samt at beregningen til selvangivelsen blev foretaget tæt på indgivelsesdatoen. Revisor som havde foretaget beregning havde ingen antagelse af resultatet pga. kompleksiteten af beregningen og fandt det heller ikke nødvendigt at en anden revisor kontrollerede beregningen, som havde en negativ avance. Byretten lagde i deres afgørelse vægt på at revisors uddannelsesbaggrund samt sagkundskab på regnskabsområde burde føre til mere påpasselighed i revisors arbejde. Revisionskontoret findes skyldig, pga. beregningsfejls væsentlige størrelse og karakter heraf, samt at have handlet groft uagtsomt i situationen. Revisionskontoret blev ikendt en straf på kr. 10.000 efter SKL §13, stk. 2 (Byret, 03.03.2011).

Revisionsvirksomheden blev erkendt skyldig, jf. STRL §306, da revisor ikke har levet op til det professionsansvar og den pligt som revisor er underlagt i tilknytning til sin profession, jf. STRL §156, pkt. 1. Betingelserne for at ifaldet et strafansvar er tilstede; der er tilregnelser, da revisors passivitet ved den udeladt handling fordømmes. Han burde have været mere påpasselig ved udarbejdelsen af ejendomsavanceberegningen og uagtsomheden anses som groft sløseri fra revisors side. Dertil er der i særloven SKL §13, stk. 1 lovhjemmel for overtrædelsen samt uagtsomheden som straffes med bøde.

Kapitel 6 Disciplinæransvar

Størstedelen af de sager, som indbringes for Revisornævnet, det gamle disciplinærnævnet for henholdsvis registrerede og statsautoriserede revisorer, fører typisk til en bøde for revisor og/eller revisionsvirksomheden. Der er i den analyserede periode givet kendelse i 352 sager om revisorer og revisionsvirksomheder.

6.1 Omfang af sagerne

Samlet for både registrerede og statsautoriserede revisorer er der sket en kraftig stigning i tilgangen af kendelser i år 2013. I forhold til de tidligere år, er der sket en kraftig stigning i kendelser omkring forbehold, formelle krav samt krydsrevision. Grunden til stigningen af sager omkring krydsrevision i 2013 er, at mange sager blev sat i bero, da man afventede en afgørelse fra domstolen, eftersom statsautoriseret revisor havde indbragt sin straf, da han ikke var enig med Revisornævnets afgørelse.

Ligeledes henviser nævnet i deres årsberetning for år 2012, at antallet af indbragte sager er stigende. I 2011 modtog nævnet 132 sager, i år 2012 modtog de 106 sager, hvilket dog stadig var en stigning i forhold til tidligere år, hvor 2010 med 94 sager før havde været en rekord. Nævnet nævner også, at der i de første ni måneder af 2013 var modtaget 118 sager. Af kendelserne i år 2013 er både sager der er indklaget i år 2011, 2012 samt 2013, dertil er mange af sagerne som er indbragt i 2013 også blevet behandlet i 2013. Kendelser som er afgivet fra oktober 2013 og frem til årsskiftet er overvejende indbragt for nævnet i 2013, dvs. at der har været en hurtig behandlingstid, selvom mængden af sager har været stigende.

Tilgangen af sager er meget vel et udtryk for at Revisortilsynet samt regnskabsbrugere er blevet mere opmærksomme på kvaliteten af revisors arbejde, samt den massive mediestorm omkring revisor i forbindelse med finanskrisen, og blandt andet skandalen om IT Factory har meget vel også haft en effekt på omfanget af indberettede sager. I forbindelse med finanskrisen viser en måling, at fire ud af ti erhvervsledere har mindre tillid til revisor og kvaliteten af revisors arbejde (Jepsen & Speizer, 2013).

6.2 Omfang af revisors ansvar

6.2.1 Registreret revisor

Tabel 1 viser hvor mange registrerede revisorer der er ifaldet de forskellige straffe pr. år, samt hvor mange registreret revisor der i alt i perioden er blevet idømt et disciplinæransvar.

Registrerede revisorer	2009	2010	2011	2012	2013	2014	I alt
Bødestraf	21	19	18	19	46	8	131
- revisorer i samme sag	4	3		1	6		
Bortfald af straf	4	3	1	4	1	1	14
Tillægsstraf	3		2	2	6	2	15
Bortfald af tillægsstraf	2	1		2	1		6
Advarsel	2	2	5	2	2		13
Ifaldet ansvar i alt	32	25	26	29	56	11	179

Tabel 1 Registrerede revisorer ifaldet ansvar - Egen tilvirkning

Antallet af registrerede revisorer der på årsbasis er ifaldet et ansvar har i år 2009-2012 ligget på et stabilt niveau. I år 2013 er antallet næsten fordoblet i forhold til de tidligere år. Hvis niveauet af sager hvor revisor ifalder et ansvar fortsætter i det leje som det har været i de først 3,5 måned af år 2014, vil antallet af registrerede revisorer som ifalder et ansvar i år 2014 være over 40.

6.2.2 Statsautoriseret revisor

Tabel 2 angiver omfanget af statsautoriserede revisorer der er ifaldet et disciplinæransvar i analyseperioden, samt hvilken form for straf de er blevet tildelt.

Statsautoriserede Revisorer	2009	2010	2011	2012	2013	2014	I alt
Bødestraf	13	13	11	14	28	8	87
- revisorer i samme sag	5	3	2	1	2		
Bortfald af straf		3	1				4
Tillægsstraf		1			2	2	5
Bortfald af tillægsstraf		1	2		1		4
Advarsel	1	1			1		3
Ifaldet ansvar i alt	14	19	14	14	32	10	103

Tabel 2 Statsautoriserede revisorer ifaldet ansvar - Egen tilvirkning

Det samme gør sig gældende for statsautoriserede revisorer som ved registrerede revisorer. Antallet af statsautoriseret revisorer der er ifaldet et ansvar, er mere end fordoblet i 2013 i forhold til de tidligere år. Hvis niveauet som er sat i de første måneder af 2014 fortsætter året ud, vil omkring 35 statsautoriserede revisorer ifaldes et ansvar.

6.2.3 Samlet

63,4 pct. af revisorerne som er ifaldet et ansvar i perioden er registrerede, hvorimod 36,6 pct. er statsautoriserede. Dette indikerer at registrerede revisorer begår flere fejl, og i et større omfang tilsidesætter god skik og sine pligter ved erklæringer med sikkerhed end statsautoriserede revisorer gør.

Det er muligt at uddannelsesbaggrunden spiller ind, da uddannelsen til statsautoriseret revisor kræver mere end uddannelsen til registreret. Uddannelsen til registreret revisor kræver ikke hele CMA-uddannelsen som for statsautoriseret revisor og eksamen er ikke lige så krævende og der stilles ikke de samme krav til den enkelte. Dertil forventes det stadig at revisor har styr på reglerne samt sine pligter og udfører disse med den hurtighed, fornødenhed og omhu som der forventes.

Dette kan tyde på at omlæggelsen af revisoruddannelse til at der kun findes én form for godkendt revisor, statsautoriseret, er en rigtig beslutning. Dette burde på sigt forhøje kvaliteten af revisors arbejde, og det må forventes at niveauet for revisors kvalitet bliver kongruent, da det bliver en enhedsuddannelse hvor alle har samme teoretiske baggrund.

I nedenstående er der foretaget en analyse samt udredning af revisionsvirksomhedernes og revisorerne ansvar inden for disciplinæransvaret.

6.3 Revisionsvirksomheder

I 50 tilfælde af i alt 92 klager af revisionsvirksomheder er virksomheden ifaldet et disciplinæransvar. Bødestraffen som er givet til virksomheder er på imellem kr. 25.000-150.000, og i få tilfælde er der givet tillægsbøder til tidligere straffe jf. STRL §89, på kr. 50.000.

Revisionsvirksomhederne	2009	2010	2011	2012	2013	2014	I alt
Bødestraf	12	9	5	15	4	1	46
Tillægsstraf			2	1			3
Advarsel	1						1
Ifaldet ansvar i alt	13	9	7	16	4	1	50

Tabel 3 Revisionsvirksomheder som er ifaldet ansvar - Egen tilvirkning

6.3.1 Kvalitetsstyringssystem

Alle sager om revisionsvirksomheden, på nær én enkelt sag, handler om kvalitetsstyringssystem. Kvalitetssystemet har enten ikke været etableret eller implementeret, ikke anvendt fuldt ud eller ikke fornødent i forhold til virksomhedens

størrelse og karakter. Det har siden Revisorloven af 2003 været et lovkrav at alle revisionsvirksomheder skal være underlagt kvalitetskontrol, og derved også have et kvalitetsstyringssystem, jf. RL §12 (Revisorloven, 2003), der svarer til omfanget af virksomhedens aktiviteter. Det er Erhvervsstyrelsen der fastlægger hvilke faktorer kvalitetsstyringssystemet skal indeholde. Den første bekendtgørelse fra Erhvervsstyrelsen, før Erhvervs og Selskabsstyrelsen, er bekendtgørelse om kvalitetskontrol og revisortilsynets virksomhed nr. 337 af 10. maj 2004 med ikrafttræden d. 20. maj 2004, siden er bekendtgørelsen blevet fornyet i 2009, 2011, 2012 og seneste i 2013. De grundlæggende krav til kvalitetsstyringssystemet i bekendtgørelserne er de samme; det skal være fornødent og fyldestgørende i forhold til virksomhedens aktiviteter og størrelse, samt leve op til god kvalitetsstyringsskik, sikre god skik i forbindelse med udførelse af RL §1, stk. 2 opgaver, og dokumentere at uafhængighedsreglerne fra revisorloven bliver overholdt.

Praksis på området omkring manglende eller på andre måder et ikke fornødent kvalitetsstyringssystem er en bøde på kr. 100.000. I tre afgørelser i den analyserede periode, sag nr. 85/2011, nr. 41/2011 afsagt i 2012 og sag nr. 31/2007+51/2008 afsagt i 2010, er der givet bøder på henholdsvis kr. 125.000 og to af kr. 150.000.

I sag nr. 31/2007+51/2008 er bøden på kr. 150.000 udelukkende omkring kvalitetsstyringssystemet. Årsagen til en forhøjelse af denne bødestraf, finder afsæt af, at der foreligger to overtrædelser af kvalitetsstyringssystemet ved kontrol i 2006 og 2007. I 2006 havde virksomheden ikke tilstrækkelige procedurer for accept og forsættelse af klientforhold, opbevaring af arbejds papirer og klientmateriale. Desuden manglende der erklæring om habilitet og efterfølgende egenkontrol, samt manglende overvejelser ved planlægning omkring besvigelserisiko og IT anvendelse hos klienten. Hvortil planlægningen ikke tog udgangspunkt i vurderingen af væsentlighed og risiko, hvilket er fundamentale dele af revisionen. I 2007 indeholdte kvalitetsstyringssystemet ikke tilstrækkelige procedurer for tilsyn, instruktion og gennemgang, samt efterfølgende intern kontrol (Revisornævnet, 24.06.2010, s. 1, 11ff). Ligeledes i sag nr. 41/2011 omhandler sagen et ikke tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem. Her er bøden dog forhøjet, da revisionsvirksomheden også i 2007 er ifaldet et ansvar ved manglende kvalitetsstyringssystem. Revisornævnet har taget udgangspunkt i gentagende overtrædelser inden for en 10årig periode og skærper derved deres sanktion med en forhøjelse af bøden (Revisornævnet, 11.06.2012b, s. 7, 9ff). I sag nr. 85/2011 er bøden også for to overtrædelser, den ene er omkring ikke fornødent anvendelse

af kvalitetsstyringssystemet hvilket er på kr. 100.000 og den del på kr. 25.000 er for manglende offentliggørelse af gennemsigtighedsrapport jf. RL §27, stk. 1 (Revisornævnet, 21.11.2012, s. 12, 16ff). Derved er bødestraffen for selve kvalitetsstyringssystemet ikke forhøjet, men for en helt anden forseelse.

I ét tilfælde er bødestraffen til revisionsvirksomheden blevet nedsat i forbindelse med kvalitetsstyringssystemet.

I sag nr. 80/2010 har revisionsvirksomhed Fuchs Revision modtaget en bødestraf på kr. 25.000. Årsagen til disciplinæransvaret er manglende anvendelse af kvalitetsstyringssystemet og manglende udførelse af efterfølgende intern kontrol. Bevæggrunden for nedsættelsen af den sædvanlige strafudmåling på kr. 100.000 til virksomheden, beror på at virksomheden kun i et meget ubetydeligt omfang beskæftiger sig erklæringsafgivelse, samt at virksomheden er et personligt drevet enkeltmandsselskab og ejer registreret revisor Carl Erik Fuch også blev tildelt en disciplinærstraf i sagen på kr. 25.000 (Revisornævnet, 29.06.2011, s. 3ff).

6.3.2 Kombination af forsømmelser

Revisionsvirksomhedernes omfang af forsømmelser med kvalitetsstyringssystemet spiller grundlæggende ikke ind i straffeniveauet i de fleste sager. I nogle sager er der flere mangler ved systemet end i andre sager, men bødestraffen er dog stadig den samme.

I sag nr. 92/2011 er revisionsvirksomheden, Revision 1 ifaldet et disciplinæransvar og fået tildelt en bøde på kr. 100.000. I sagen er revisionsvirksomheden fundet skyldig i ikke at have etableret og implementeret et kvalitetsstyringssystem. Kvalitetsstyringssystemet indeholdte ikke fyldestgørende procedurer for uafhængighed, tavshedspligt, fastsættelse af kundeforhold og accept heraf. Desuden manglede der procedurer for hvidvask og rapportering af økonomiske forbrydelser, samt manglende koncept til løsning af erklæringsopgaver. Dertil blev virksomheden fundet skyldig i ikke at have overholdt dagældende RS 1 omkring overvågning af kvalitetsstyringssystemet som er en tilsidesættelse af god skik (Revisornævnet, 17.12.2012, s. 9ff).

Hvorimod i sag nr. 77/2012 er revisionsvirksomheden, Revisionsfirmaet Leif Goldbech Reg. Revisorer ApS, også ifaldet et disciplinæransvar og fået tildelt en bødestraf på kr. 100.000. Revisionsfirmaet er fundet skyldig ved mangler i kvalitetsstyringssystemet, i form af manglende tilpasning til virksomheden, utilstrækkelige procedurer for forbud mod

selvrevision, egeninteresser, uafhængighed, tavshedspligt, hvidvask, terrorfinansiering besvigelser mm., samt manglende efterlevelse af systemet, da det ikke er anvendt i fornødent omfang (Revisornævnet, 15.04.2014d, s. 1-2, 40ff). Forsømmelserne pga. af manglerne ved kvalitetsstyringssystemet for de to virksomheder er stort set identisk, men Revision 1 har også tilsidesat god skik ved ikke at efterleve RS 1 om overvågning, alligevel har begge virksomheder fået tildelt den samme strafudmåling. Dette må bero på at Revisornævnet holder stærkt fast i praksis omkring strafudmåling, når det vedrører kvalitetsstyringssystemet og at overtrædelsen af dagældende RS 1 falder ind under effektiviteten af det etablerede og implementerede kvalitetsstyringssystemet.

6.3.3 Tillægsstraf

I tre kendelser er der givet tillægsstraffe jf. STRL §89, som et supplement til en tidligere afgivet straf. De nye fremlagte informationer ville have ført til en forhøjelse af en tidligere straf, hvis informationerne havde været fremlagt på daværende tidspunkt. I de tre disciplinærsagerne omkring virksomheder, der har fået tildelt en tillægsstraf, er tillægsbøden på kr. 50.000.

I sag nr. 19/2011 er revisionsvirksomheden blevet tildelt en tillægsstraf på kr. 50.000 til den tidligere kendelse af 20. december 2010 i sag nr. 60/2009, hvor virksomheden fik en bøde på kr. 100.000 for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet. Tillægsstraffen er givet pga. manglende efterfølgende intern kontrol, samt mangelfuld planlægning og dokumentation for det udførte arbejde, da dette ikke er blevet gjort siden 2008, dvs. i perioden før den tidligere kendelse (Revisornævnet, 13.02.2012, s. 2, 5ff). I sag nr. 44/2010 afsagt i 2011 er tillægsstraffen givet pga. virksomheden manglende opfølgning og sikring af anvendelse og efterlevelse af et ellers tilfredsstillende system ved udførelse af erklæringsopgaver. Den forudgående straf er afsagt i kendelse af 21. december 2009 i sag nr. 30/2009-R for ikke fuldt ud at anvende kvalitetssystemet ved erklæringsopgaver, samt for manglende efterfølgende intern kontrol i tre år. Bøden var på kr. 100.000 (Revisornævnet, 29.04.2011, s. 1,3,5ff). Alle tre tillægsstraffe er givet selvom revisionsvirksomheden har etableret og implementeret et kvalitetsstyringssystem, men ikke formået at anvende systemet i det nødvendige omfang som kræves.

6.3.4 Advarsel

I ét tilfælde i den analyserede periode er der givet en advarsel til en revisionsvirksomhed. Revisoren.nu v/Charlotte V. Bjerre er i kendelse 45/2008-R ifaldet et ansvar, da kvalitetsstyringssystemet ikke indeholdte tilstrækkelige procedurer for accept og forsættelse af kundeforhold, for efterfølgende intern kontrol, samt at systemet ikke blev anvendt fuldt ud på erklæringsopgaver, ligesom der i flere tilfælde ikke var udarbejdet tiltrædelsesprotokollater, planlægnings- og afsluttende notater (Revisornævnet, 15.09.2009, s. 3, 5ff).

Modsat i kendelse af 14. juli 2010 sag nr. 28/2009-R hvor revisionsvirksomheden, Alliance Revision v/ registreret revisor Bodil Bagh, er tildelt et disciplinæransvar med en straf på kr. 100.000, for ikke anvende eller kun delvist at anvende kvalitetsstyringssystemet, hvor der ikke er foretaget accept af kundeforhold, habilitetsvurderinger, samt planlægning og dokumentation af udførelsen af arbejdet (Revisornævnet, s. 3, 5ff).

Forskellen på sagerne, og derved også strafudmålingen, er at Alliance revision i deres forsømmelse ikke har foretaget vurdering af habilitetsreglerne, samt der ikke er dokumentation for udførelsen af revisionen, review og assistanceopgaver. Begge forsømmelser er fundamentale dele af revisionen, revisors arbejdsopgaver og ikke mindst revisor rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Men Alliance revisions forsømmelse er en grovere tilsidesættelse af revisionsvirksomhedens pligter end Revisoren.nu's. Revisoren.nu's forsømmelser er stadig fundamentale dele af revisors arbejde, men ikke nær så vigtige og fundamentale for overholdelsen af pligten som offentlighedens tillidsrepræsentant. Kendelse 45/2008-R er bedømt efter Revisorloven fra 2003 og bek. om kvalitetskontrol fra 2004 (Erhvervsstyrelsen). Hvis kendelsen var bedømt efter den nye revisorlov fra 2008 og den nye bekendtgørelse fra 2013, er det muligt at straffen havde været anderledes. I den nye bekendtgørelse om kvalitetskontrol jf. §33, er listet punkterne som kontrollanten skal kontrollere ved revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem (Erhvervsstyrelsen, 2013). De første seks punkter i paragraffen er enslydende med dem, der er listet i bekendtgørelsen fra 2004's §8. I bekendtgørelsen fra 2013 lyder punkt 10 i §33 således; "at virksomheden har udarbejdet tilstrækkelige interne regler om kundelegitimation, indberetning til hvidvasksekretariatet mv...". Da kendelsen handler om at Revisoren.nu ikke har haft interne procedurer omkring kundeaccept og forsættelse, vil reglerne falde

herindunder, og sandsynligheden for at straffen i stedet ville være blevet en bøde er derfor muligt, hvis dommen havde været afgivet i dag.

6.3.5 Revireg

I én sag er revisionsvirksomheden blevet indklaget for manglende indberetning af ansat i revisionsvirksomheden af Revisortilsynet.

I sag nr. 57/2009 blev Revisionsvirksomheden Ejvind Vesterager v/registreret revisor Peter Homann erklæret skyldig i manglende indberetning af revisor, som afgav erklæringer igennem virksomheden i Revireg. Ifølge bekendtgørelse om Revireg's §3, stk. 1 er det den øverste ledelses ansvar, at registrerede revisorer der er tilknyttet eller på anden måde beskæftiger sig hos virksomheden, jf. Revireg §2, stk. 1, punkt 5. Bødestrafen for denne overtrædelse var på kr. 25.000 (Revisornævnet, 22.10.2010, s. 4ff). Ifølge Revisornævnet kan dette betvivle de erklæringer, som gives. Derfor anses overtrædelsen som uagtsomt, da virksomheden burde have været opmærksomme på dette, ved overtagelsen af virksomheden, da revisor allerede tidligere havde haft mistet sin registrering.

6.3.6 Delkonklusion

Revisionsvirksomhederne er ikke på noget tidspunkt i den analyserede periode ifaldet et decideret medansvar for revisors overtrædelser, men har været medvirkende til at revisor er ifaldet et ansvar. Virksomhederne er ifaldet ansvar for manglende kvalitetsstyringssystem, samt andre forsømmelser af love eller standarder. Revisornævnet følger således deres faste praksis ved bødestørrelsen omkring kvalitetsstyringssystemet. Kun i to enkelt tilfælde siden 2009 har en virksomhed fået en lavere bøde end hvad der normalt gives. Dette skyldes udelukkende at revisionsvirksomheden kun i et meget begrænset, og stort set ubetydeligt omfang beskæftigede sig med afgivelse af erklæringer med sikkerhed. I det andet tilfælde fik revisionsvirksomheden en advarsel i stedet, da nævnet på daværende tidspunkt ikke så overtrædelserne som grove tilsidesættelser af loven, eftersom det drejede sig om manglende tiltrædelsesprotokoller, afsluttende noter samt planlægningsnoter. Nævnet har i analyseperioden kun behandlet en sag der ikke også indeholdte en klage omkring virksomhedens kvalitetsstyringssystem. Sagen omhandlede virksomhedens manglende registrering af tilknyttet revisor i Revireg og blev afsluttet med en bøde på kr. 25.000 for virksomhedens uagtsomhed.

6.4 Revisorer

I 342 klagesager hvor 382 revisorer er blevet klaget over, er 282 revisorer ifaldet et disciplinæransvar, dvs. 73,8 pct. af de revisorer der bliver klaget over findes skyldige. Bødestørrelsen som er blevet tildelt revisorer i perioden ligger på mellem kr. 5.000 til kr. 275.000, derudover er der bødestrafte i flere sager bortfaldet. Desuden er der givet tillægsstraffe jf. STRL §89, hvor bødestrafte udgør imellem kr. 10.000 til kr. 175.000. I et enkelt tilfælde er der givet tillægsstraf så bøden sammenlagt rammer bødemaksimum på kr. 300.000.

Revisorer	2009	2010	2011	2012	2013	2014	I alt
Bødestraf	34	32	29	33	74	16	218
- revisorer i samme sag	9	6	2	2	8		
Bortfald af straf		6	2	4	1		18
Tillægsstraf		1	2	2	8	4	20
Bortfald af tillægsstraf		2	2	2	2		10
Advarsel	3	3	5	2	3		16
Ifaldet ansvar i alt	46	44	40	43	88	21	282

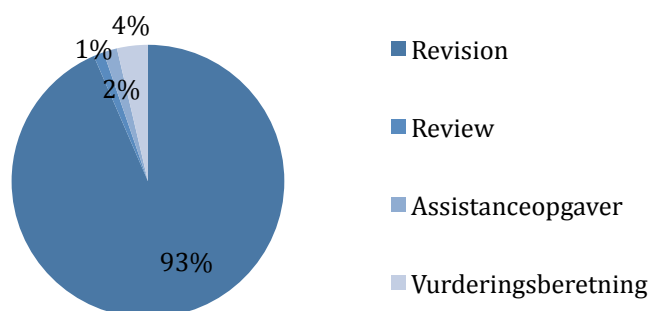
Tabel 4 Revisorer som er ifaldet ansvar - Egen tilvirkning

I 93 pct. af sagerne hvor revisor er ifaldet et disciplinæransvar, berører klagen det erklæringsarbejde og den revision som revisor har udført. Dette afspejler virkeligheden af fordelingen af revisors arbejdsmængde, da størstedelen af revisors arbejdsopgaver ligger inden for revisionsdelen. De forskellige områder hvorpå revisor ikke har udført sine pligter i overensstemmelse med god skik og lovgivningen, spændes over en række forskellige dele af pligten.

I den analyserede periode er revisor i otte ud af ni sager fundet skyldig i ikke at have tilstrækkeligt revisionsbevis for apportindskuddet ved stiftelse af selskabet i vurderingsberetningen, hvortil det har vist sig at kapitalgrundlaget ikke har eksisteret.

I sag nr. 21/2012 som er afsagt i 2013, har revisor fået tildelt en bøde på kr. 50.000 i tilknytning til udarbejdet vurderingsberetning. Revisor havde ikke revisionsbevis for aktivets værdiansættelse, tilstedeværelse og ejendomsret, da der ikke forelå nogle former for uvildig dokumentation for dette, andet end en faktura. Desuden havde revisor heller ikke foretaget en fysisk besigtigelse af printeren. Printeren var fiktiv, da ejeren aldrig havde investeret i den (Revisornævnet, 23.10.2013b, s. 1, 3). Overtrædelsen er grov, da stiftelsen af kapitalindskuddet er grundlæggende for oprettelsen af et selskab. Det er kreditorernes

sikkerhed, hvis selskabet skulle gå konkurs. Bødeniveauet for sager omkring vurderingsberetningen ligger på kr. 50.000, medmindre der er andre overtrædelser i sagen eller et større omfang af tilfælde. Som i sag nr. 49/2011 og 01/2011 fra 2012 er det tilfælde inkluderet i kendelsen. Registreret revisor er ifaldet en bøde på kr. 200.000. Hans overtrædelser rummer manglende skatteindberetning, tilbagelevering af regnskabsmateriale, aftalebrev, samt i 32 tilfælde ikke at have det fornødne revisionsbevis for kapitalindskuddet i vurderingsberetningen, da kapitalgrundlaget ikke eksisterede (Revisornævnet, 11.06.2012a, s. 15, 20-21, 25, 27ff). I kendelsen tilkendegiver Revisornævnet at der i bødeniveauet især er taget højde for revisors gentagende forsømmelse af vurderingsberetningen, men de andre forsømmelser er også inddraget.

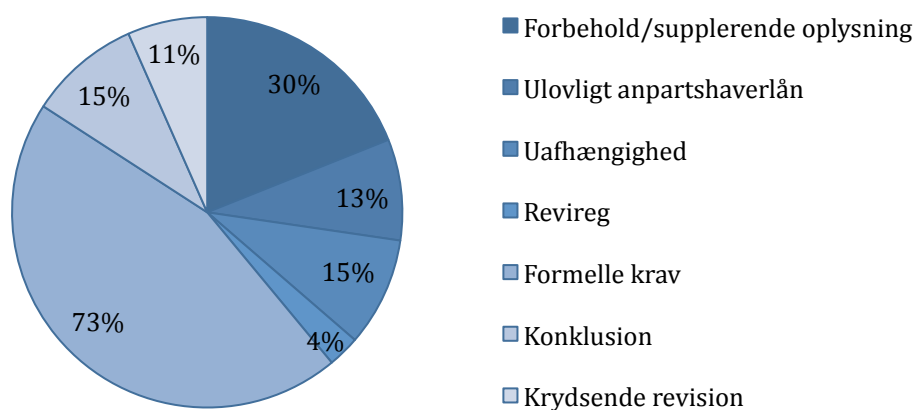


Figur 3 Arbejdsområder i sagerne - Egen tilvirkning

I assistanceopgaverne er revisor i 2 pct. ifaldet et disciplinæransvar. Ved assistanceopgaver bruger revisor udelukkende informationer, der er indsamlet fra ledelsen, og der er derfor ingen sikkerhed for fejl og mangler i sådanne opgaver. Som blandt andet i sag nr. 81/2010 for at have afgivet en konklusion på en erklæring uden sikkerhed, hvilket er i strid med Erklæringsbekendtgørelsen fra 2008, da det kun er erklæringer med sikkerhed der skal indeholde en konklusion (Revisornævnet, 30.08.2011, s. 4ff). Grunden til revisor kun må give en konklusion på erklæringer med sikkerhed, er grundlæggende at bruger herved kan kende forskel på erklæringer med og uden sikkerhed, samt at revisor ikke vil kunne give en konklusion på et regnskab hvorpå der ikke er det fornødne og egnede revisionsbevis for at regnskabet ikke indeholder væsentlige fejl og mangler.

6.4.1 Forsømmelser

Der er en vid udstrækning af forskellige forsømmelse af pligter som revisorerne er ifaldet et disciplinæransvar for. Jeg har samlet det i kategorier og nedfældet det samlede omfang i nedenstående figur (I flere sager er revisor ifaldet ansvar på baggrund af flere forskellige forsømmelser, derfor giver det samlet mere end 100 pct., da den samlede procentdel er beregnet med udgangspunkt i det samlede antal revisorer der er ifaldet et ansvar).



Figur 4 Forsømmelsestyper - Egen tilvirkning

6.4.1.1 Forbehold eller supplerende oplysning

Kategorien "Forbehold eller supplerende oplysning" indeholder sager, hvor revisor ikke har givet et nødvendig forbehold eller supplerende oplysning. I denne kategori er supplerende oplysninger omkring ulovligt anpartshaverlån ikke medtaget, da det er opstillet som en selvstændige kategori. Dette er valgt pga. omfanget af kategoriens manglende supplerende oplysninger og det til stadighed er et område, hvor revisor skal være opmærksom i sit arbejde. Som det ses i figur 4 er udstrækningen af manglende forbehold og supplerende oplysninger den næststørste kategori af fejltyper som revisor idømmes et ansvar for med en andel af 30 pct. af sagerne.

I sag nr. 112/2013 er registreret revisor Claus Skoda blevet indklaget af Revisortilsynet i forlængelse af kvalitetskontrol. Revisor er heri ifaldet et ansvar, da han ikke har afgivet et forbehold i sin påtegning. Forbeholdet skulle være givet, idet der i regnskabet for 2011 ikke var foretaget afskrivninger på tre ejendomme, der var indregnet til kostpris, selvom det var beskrevet som regnskabspraksis samt at afskrivningsbeløbet var væsentligt for rigtigheden af

regnskabet. Efter dagældende erklæringsbekendtgørelse er det en overtrædelse af §6, stk. 1, nr.1 og stk. 2, nr.1 (Erhvervs- og Vækstministeriet, 2008a). Revisor blev idømt en bøde på kr. 20.000 (Revisornævnet, 21.03.2014a, s. 1, 5ff).

I en anden sag, 20/2012, er to registrerede revisorer, Flemming Jensen og Steen Ribov, idømt en bøde på kr. 25.000 for at tilsidesætte god skik ved manglende supplerende oplysning om at ledelsen kunne ifaldes et ansvar, jf. ERKLB §7, stk. 2 (Erhvervs- og Vækstministeriet, 2008a). Idet der i fire regnskabsperioder ikke var indbetalt skat af bonus, som var udbetalt af selskabet, samt at der ikke var betalt skat af fri bil for selskabets direktør og hovedaktionær (Revisornævnet, 29.05.2013, s. 3ff). Derimod, i sag nr. 23/2012, er statsautoriseret revisor Bruno Rosenkrans Jensen blevet idømt en bøde på kr. 50.000 for manglende supplerende oplysning vedrørende ledelses eventuelle ifaldelse af et ansvar ved at have udeladt at indbetale udbytteskat. Nævnet har i bedømmelsen lagt vægt på at de skyldige beløb er væsentligt og over flere regnskabsperioder (Revisornævnet, 21.10.2013a, s. 3, 9ff).

Den primære årsag til forskellen på bødestørrelserne for disse kendelser er at Bruno Jensen er statsautoriseret og de andre er registrerede revisorer. Som statsautoriseret revisor bærer man et større ansvar, da offentligheden med rette kan forvente, at man som statsautoriseret revisor lever op til en bestemt adfærd. Det indebærer bl.a. at arbejdet udføres i overensstemmelse med gældende lovgivning og standarder (Bøg & Kiertzner, 2013, s. 18). Dette betyder ikke at registrerede revisorer ikke skal leve op til retningslinjerne og reglerne, men blot at der er en større forventning til at statsautoriserede revisorer overholder disse. I kendelserne har Bruno Jensens forsømmelser været gentaget i flere år, ligesom forsømmelsen for revisorerne Flemming Jensen og Steen Ribov har været det, hvorimod revisor Claus Skoda forsømmelse kun har været et enkelt år. Endvidere er kendelserne for Bruno Jensen, Flemming Jensen og Steen Ribov begge indklaget af SKAT, og vedrører manglende supplerende oplysninger, da ledelsens af selskabet ikke har indbetalt skat, og derved kan ifalde et ansvar. Samlet for disse sager kan det konkluderes at bødeniveauet hæves når revisor gentagende forsømmer sine forpligtelser samt er uddannet statsautoriseret revisor.

Ca. 15 pct. af sager vedrører going concern. Revisor skal tage forbehold for going concern hvis selskabet ikke kan leve op til kravene i ISA 570 (International Federation of Accountants, 2011a), samt selskabsloven mv. I sag nr. 84/2012 er to statsautoriserede revisorer, Torben Bender og Ole Karstensen begge idømt en bøde på kr. 25.000 for manglende forbehold for

going concern, da selskabets kapital var faldet til under minimumskravet. Dertil havde revisorerne heller ikke givet meddelelser til finanstilsynet omkring selskabets kapital. Overtrædelsen af manglende forbehold er i strid med ERKLB §6, stk. 2, nr. 2-4 (Revisornævnet, 21.10.2013b, s. 2, 5ff).

6.4.1.2 Ulovligt anpartshaverlån

I kategorien "Ulovligt anpartshaverlån" er der indtaget de sager, hvor revisor ikke har taget supplerende oplysning omkring selskabets ydelse af udlån til aktionærer. Jævnfør SL §210, stk. 1 må et selskab ikke yde lån til kapitalejere og medlemmer af ledelsen. Som det ses i ovenstående diagram er lidt mere end 13 pct. af sagerne om ulovligt anpartshaverlån. I Erhvervsstyrelsens meddelelse er dette også en hyppig type af fejl som revisorerne foretager (05.02.2014, s. 5). Det sædvanlige bødeniveau i sager, der udelukkende handler om manglende supplerende oplysning omkring ulovligt anpartshaverlån er på kr. 15.000. I sag nr. 116/2013 er statsautoriseret revisor Lars Bo ifaldet sådan en bøde, da han har overtrådt ERKLB §7, stk. 2 ved ikke at have givet en supplerende oplysning på sin påtegning for regnskabet, eftersom virksomheden havde et tilgodehavende hos kapitalejer (Revisornævnet, 15.04.2014a, s. 3ff).

Bødeniveauet i rene sager varierer, hvis der er faktorer der taler for. For eksempel i sag nr. 41/2013 er statsautoriseret revisor Søren Henschel idømt en bøde på kr. 25.000, da han ikke har taget supplerende oplysning for ulovligt udlån, som blev indfriet i løbet af året på to selvstændige selskaber. Bødeniveauet er steget, da der er tale om to tilfælde hvor revisoren ikke har opholdt sin pligt (Revisornævnet, 12.12.2013, s. 1, 9ff). Modsat er bøden reduceret i sag nr. 101/2011 i forhold til den sædvanlige bøde. Statsautoriseret revisor blev idømt en bøde på kr. 10.000 som følge af ikke at have taget supplerende oplysning for et lån, der var indfriet i løbet af regnskabsåret, i et enkelt år. Revisor har i kendelsen erkendt at have glemt at afgive en supplerende oplysning, dertil har nævnet lagt vægt på at det er en formel overtrædelse (Revisornævnet, 15.11.2012, s. 3ff). Det formodes at årsagen til nedsættelsen af bøden er at lånet er indfriet og ikke længere aktuelt, samt at revisor har erkendt sin fejl og nævnet ikke mener at revisor vil begå samme fejl igen, da det blot var en forglemmelse.

6.4.1.3 Konklusion

Kategorien "Konklusion" indeholder sager hvor revisor i forbindelse med afgivelsen af et forbehold eller en supplerende oplysning i påtegningen, ikke har været i stand til at give en korrekte konklusion. Der har i flere år været fokus på revisorers evne til at afgive en korrekt konklusion, modificeret eller ej. Erhvervsstyrelsen udsendte i starten af 2014 en meddelelse om typiske fejltyper som revisorer foretager i forbindelse med RL §1, stk. 2 erklæringer. Her er fejl i modificeringen af konklusionen som følge af forbehold ét punkt (Erhvervsstyrelsen, 05.02.2014). Det ses også tydeligt i andelen af sager at dette er et problem. I 14,9 pct. af sagerne er revisor ifaldet et ansvar, eftersom konklusionen ikke svarer til de regelsætninger der er opstillet i lovgivningen og i ISA 705. Dette er et fundamentalt problem, da konklusionen er en opsamling af revisors mening om årsregnskabet.

I flere sager har revisor ikke givet en korrekt modificeret konklusion i forbindelse med afgivelsen af et forbehold. I sådanne sager er bøden typisk på kr. 50.000.

I sag nr. 123/2011 hvor statsautoriseret revisor John Sørensen har givet en bekræftende konklusion på regnskaberne for 2008, 2009, 2010, er der taget forbehold for at regnskabet var aflagt under forudsætningen for going concern. Revisor er ifaldet et disciplinæransvar med bøde på kr. 50.000 (Revisornævnet, 17.04.2013, s. 2ff). Eftersom der, ifølge revisors synspunkt, var usikkerhed om selskabets evne til at kunne fortsætte driften, var opstillingen af selskabets finansielle stilling ikke korrekt med forudsætningen for going concern og revisor skulle derfor i stedet have afgivet en afkræftende konklusion på påtegningen, jf. ERKLB §5, stk. 6. Revisor har derved tilsidesat god skik jf. RL §16, stk. 1.

Der findes tre former for modificerede konklusioner jf. ISA 705; afkræftende konklusion, manglende konklusion og konklusion med forbehold. Konklusion med forbehold kaldes også en "bortset fra konklusion". Hvilken konklusionsform der skal bruges afhænger af arten af forholdet det vedrører, samt om forholdet har en gennemgribende påvirkning af regnskabet (International Federation of Accountants, 2011b).

I sag nr. 114/2013 er statsautoriseret revisor Ann Mette Damgaard ifaldet ansvar, da hendes forbehold ikke var klart beskrevet, og derved kunne skabe tvivl om hun var enig med selskabet om going concern-forudsætningen, idet hendes konklusion ikke var modificeret. Hendes konklusion skulle enten have været en "bortset fra" eller manglende konklusion, da

der havde været begrænsninger i revisors arbejde (Sudan, Samuelsen, Parker, & Davidsen, 2012, s. 353). Hun blev idømt en bøde på kr. 10.000 (Revisornævnet, 28.03.2014b, s. 4ff).

I sag nr. 102/2013 afgav registreret revisor Børge Højmose Christiansen en "bortset fra" konklusion, hvor han skulle have haft givet en afkræftende konklusion i forbindelse med uenighed med ledelsen omkring forudsætningen for going concern, da forbeholdet var gennemgribende for regnskabet. Desuden manglende han et forbehold for manglende informationer i regnskabet omkring fortsættelsen af driften og det anvendte regnskabsprincip. For denne forsømmelse blev revisor idømt en bøde på kr. 30.000 (Revisornævnet, 28.03.2014a, s. 3ff). Årsagen til forskellen i de forskellige bødestraffer afspejler hvor grov en tilsidesættelse der er tale om, og hvor langt revisors oprindelige konklusion er for den der skulle have været afgivet. Børge Christiansens fejlagtige afgivet konklusion har en langt større indvirkning på regnskabet, end revisor Ann Damgaards, da hans korrekte konklusion skulle have haft en afkræftende, da forbeholdet er gennemgribende for regnskabets rigtighed.

6.4.1.4 Uafhængighed

Uafhængighed er en af de mest fundamentale principper for revisor. Uafhængighedsreglerne er indbygget i Revisorlovens kapitel 4, samt ISA standarderne tager udgangspunkt i en uafhængig revisor. Kategorien indeholder de sager, hvor revisor har negligeret sin uafhængighed i forbindelse med sine arbejdsopgaver. Revisor skal være uafhængig for at kunne opretholde sin pligt som offentlighedens tillidsrepræsentant, derfor er bødeniveauet for disse bøder også forholdsvis højere end ved andre forsømmelser. Revisorer er i 15 pct. af sagerne ifaldet et ansvar pga. tilsidesættelse af sin uafhængighed.

Det sædvanlige bødeniveau for sager, som handler om revisors uafhængighed er kr. 100.000. I sag nr. 57/2012 er registreret revisor Merete Leth idømt en bøde på kr. 100.000, for ikke at have levet op til uafhængighedsreglerne. Revisor har overtrådt reglerne ved at afgive en erklæring for et regnskab, hvor hun sad i selskabets direktion, samt afgivet erklæringer på tre selskaber, hvor der i direktionen og bestyrelsen sad nærtstående personer til revisor J, som var bestyrelsesmedlem og revisor hvori Merete Leth var tilknyttet (Revisornævnet, 20.02.2014, s. 2, 6ff).

De højeste bøder der er afgivet i tilknytning af overtrædelse af uafhængighedsreglerne er på kr. 250.000. I sag nr. 10/2011 er to statsautoriserede revisorer tildelt en bøde på kr. 250.000 for at erklære sig på et selskab, hvor der var tvivl om revisorernes inhabilitet i forbindelse med mulig økonomisk interesse, da revisorerne i tilknytning til rådgivningsopgaven havde aftale resultatafhængig aflønning. Kendelsen er bedømt efter Revisorloven af 2003, og er en tilsidesættelse af §13, stk. 2+3 (Revisornævnet, 27.06.2012, s. 9, 15ff). Det er en grov tilsidesættelse af en grundlæggende del af revisors pligter, samt at der i udmåling af bøden også er indtaget at revisorerne har modtaget et betydeligt beløb i honorar for rådgivningsopgaven.

Ved sag nr. 38/2011 blev registreret revisor erkendt skyldig i overtrædelse af uafhængighedsreglerne, fordi:

- han samme dag som afgivelse af erklæring, blev valgt som bestyrelsesformand for koncernen i forbindelse med stiftelsen af tre selskaber
- at kapitalen var stiftet pga. indskud af et stiftertilgodehavende i vurderingsberetningen og påtegningen

I vurderingen af straffen er der indtaget, at revisor på baggrund af at have overtrådt uafhængighedsreglerne, ved at blive valgt som bestyrelsesformand samme dag som erklæringsafgivelsen, og at vurderingsberetningen er ulovligt givet, da revisor ikke kan have været uden viden om, at han ville blive valgt som bestyrelsesformand. Derfor tog nævnet ikke forhold nr. 2 med i deres vurdering. Til vurderingen blev der inddraget at revisor i flere tilfælde har afgivet ulovlig erklæringer, derfor blev bøden fastsat højere end sædvanlig til kr. 125.000 (Revisornævnet, 05.10.2012, s. 9ff). Årsagen til den højere bødestraf skyldes den åbenlyse tvivl om uafhængighed, som forholdene vil vække hos tredjemand, hvilket burde have været klart for revisorerne.

En af de laveste afgivende bøder for komprimeringen af uafhængigheden er på kr. 50.000. I sag nr. 83/2008 fik statsautoriseret revisor Ib M. Jensen tildelt en bøde på kr. 50.000, for tvivl omkring uafhængigheden. Revisor havde i 1989 investeret i en grund som investeringsprojekt sammen med fem andre, heriblandt Bank R's direktør. Projektet blev droppet, da konjunktoren ikke kunne indfries, og det blev besluttet at holde investeringen i 10 år. Da revisor Ib på tegnede bank R's regnskab for 2004 og 2005, indklagede FSR revisor Ib i år 2008. Der var uenighed blandt medlemmerne af nævnet, men med stemmeflertal blev revisor

erkendt skyldig. I vurderingen af bødeniveauet blev der taget i betragtning at forholdet med investeringsejendomme lå flere år tilbage (Revisornævnet, 01.06.2011, s. 1-3, 5ff).

6.4.1.5 Krydsrevision

"Krydsende revision" indeholder de sager, hvor revisorer er blevet idømt et disciplinæransvar, ved at have tilsidesat uafhængighedsreglerne samt rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant ved at have deltaget i krydsrevision. I 10,6 pct. af sagerne er revisor blevet idømt et ansvar for at have deltaget i krydsrevision. Sagerne er afsluttet med at revisor er ikendt en bøde på kr. 150.000, da tilsidesættelse af uafhængighedsreglerne ved deltagelse i krydsrevision anses som en grov forseelse.

De første afgørelser som Revisornævnet behandlede omkring krydsrevision var i år 2009, i sagerne 80/2008-R og 81/2008-R. De registrerede revisorer, Henning Schmidt og Anders Mogensen, som sagerne vedrørte, fik tildelt hver en bøde på kr. 100.000. Krydsrevisionen havde foregået i årsregnskabet for 2007 (Revisornævnet, 23.11.2009a, s. 1ff; 23.11.2009b, s. 3ff). Bøden blev dengang givet på baggrund, af at det var en fundamental tilsidesættelse af reglerne, og bøden var derfor betydelig, man har dog i senere kendelser valgt at bødestørrelsen skulle forhøjes, da det må antages at nævne ikke anså beløbet som højt nok i forhold til grovheden af forsømmelsen.

I sag nr. 72/2009 er statsautoriseret revisor Ole Hansen blevet idømt en bøde på kr. 150.000 for at have deltaget i krydsrevision, da han har revideret to revisionselskaber, hvor revisor I var direktør og bestyrelsesmedlem, og revisor II har revideret et selskab hvor Ole Hansen var bestyrelsesformand. Kendelsen er bedømt efter Revisorloven af 2003, og er derved en overtrædelse af §11, stk. 2, nr. 5 (Revisornævnet, 11.10.2013, s. 2ff). I tillæg til Revisorloven af 2008, er krydsende revision aldrig tilladt i bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed §2, stk. 1, nr. 4 jf. RL §24, stk. 5 (Erhvervs- og Vækstministeriet, 2008b). Det samme er gældende i sag nr. 73/2012 og 74/2012 hvor registreret revisor Henrik Bilevits og registreret revisor Peter Yde Kamper begge er blevet idømt en bøde på kr. 150.000 for krydsende revision. Peter Kamper var direktør og Henrik Bilevits var ligeledes direktør, hvor de hver især underskrev erklæringerne i årene 2007/08 til 2010/2011 i modpartens respektive selskab. Derved er der personsammenfald og

uafhængighedsreglerne er tilsidesat, da tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed (Revisornævnet, 25.07.2013, s. 3, 7ff).

I blandt andet sag nr. 72/2009 gøres det gældende at det er uden betydning for kendelsen at de involverede revisorer ikke nødvendigvis havde bestemmende indflydelse på valget af revisor til revisionsopgaverne og alligevel blev idømt et disciplinæransvar (Kiertzner, 13.02.2014).

I to kendelser, som handler om den samme sag, er der givet nedsættelse af straffen. I sag nr. 15/2008-S og 16/2008-S, er statsautoriseret revisor Jens Martin Engbjerg og statsautoriseret revisor Preben Busk-Matthiasen, idømt en bøde på kr. 75.000 for krydsrevision. Nedsættelsen af bødeniveauet er givet, eftersom forholdet fandt sted i år 2005. Nævnet anså derved ikke, at tidshorisonten fra forholdets eksistens til afgørelsestidspunktet var rimelig, og nedsatte derfor bøden fra det sædvanlige niveau på kr. 150.000 (Revisornævnet, 03.12.2012a, s. 2ff; 03.12.2012b, s. 3ff).

Ud af i alt 18 kendelser er 10 kendelser omkring krydsende revision afgivet i år 2013. Erhvervsstyrelsen er det organ som i de fleste tilfælde har indklaget revisorerne for ikke at overholde deres rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Mængden af indklagede må bero på at Erhvervsstyrelsen agter at få formidlet reglerne og seriøsiteten af disse regler ud, så revisorer får en bedre forståelse af hvor grænsen går for at undgå krydsrevision. Dertil kommer at flere sager har været sat i bero, da statsautoriseret revisor Erik Christensen havde indbagt nævnets afgørelse fra sag nr. 34/2009 for Østre Landsret, da han ikke var enig i dommen. Østre Landsret stadfæstede dommen med deres kendelse af d. 14. december 2012.

6.4.1.6 Revireg

I 4 pct. af sagerne er revisor ifaldet et disciplinæransvar for ikke at være behørig registeret i Revireg. Bekendtgørelsen om register over godkendte revisionsvirksomheder og over godkendte revisorer, også henført til som Revireg, blev oprettet i 2008 af Erhvervs- og vækstministeriet. Bekendtgørelsen er derefter blevet fornyet i 2010 og 2013 og knytter sig til Revisorloven af 2008 og er jf. RL§54, stk. 2 underlagt bødestraf ved overtrædelse. Jævnfør RL §2 og Revireg §15 har revisor ansvaret for at en korrekt registrering og indberetning efter de gældende regler med tilknytning til en registreret revisionsvirksomhed (2008a; 2010; 2013).

I praksis gives der sædvanligvis en bøde på kr. 100.000, når sagen handler om revisors afgivelse af erklæringer uden at være tilknyttet en revisionsvirksomhed i Revireg. I sag nr. 7/2011 er registreret revisor idømt en bøde på kr. 100.000 for at have afgivet flere erklæringer i årene 2009 og 2010 for flere selskaber uden at være tilknyttet en revisionsvirksomhed jf. Revireg §1, stk. 2. I klagen var flere år medtaget, men disse blev afvist pga. forældelsesreglerne. Revisor er eneejer af revisionsvirksomhederne som erklæringerne er givet fra. Bødeniveauet er fastlagt på baggrund af revisionsvirksomhedens forsømmelse af anvendelse af kvalitetsstyringssystemet og underlagt kvalitetskontrol, da virksomheden ikke er registreret i Revireg, som loven angiver (Revisornævnet, 11.10.2012, s. 6, 8ff). Det samme er gjort gældende for registreret revisor Robert Krogsgaard, der i 2009 afgav erklæringer for to selskaber igennem en revisionsvirksomhed, der ikke var registreret i Revireg (Revisornævnet, 29.11.2011, s. 2ff). Som følge deraf er bødeniveauet for en revisor der er eneejer af en virksomhed, der ikke er behørigt registreret, tilsvarende bødeniveauet som gives i sager omkring kvalitetsstyringssystemet, jf. ovenstående omkring revisionsvirksomhedens ansvar. Dette skyldes at virksomhederne ikke er underlagt kontrol af Revisortilsynet hvis de ikke er registreret og derved behøver de i princippet ikke at have et kvalitetsstyringssystem.

I nogle sager er bødeniveauet blevet reduceret som blandt andet i sag nr. 29/2011, hvor registreret revisor er ifaldet et ansvar, da han har afgivet to erklæringer for to selskaber igennem en revisionsvirksomhed som ikke eksisterede på erklæringstidspunktet, hvorved revisor har overtrådt ERKLB §5, stk. 9. Revisor blev idømt en bøde på kr. 40.000. I kendelsen er der også klaget over at revisor ikke havde givet en korrekt konklusion i forbindelse med et forbehold, der var gennemgribende (Revisornævnet, 30.01.2012, s. 3, 5). Årsagen til at bøden for denne overtrædelse er noget mindre end ved overtrædelsen i de to forrige straffe bunder i, at revisor i denne sag har registreret revisionsvirksomheden efterfølgende, samt at klienterne kendte virksomheden, da virksomheden havde eksisteret i mange år, men pga. en opdeling af selskabet til tre tidligere eksisterende selskaber, var registreringen ikke tilstede på erklæringstidspunktet.

I sag nr. 80/2010 er registreret revisor Carl Erik Fuch idømt et disciplinæransvar med tilhørende bøde på kr. 25.000. Revisor har i 2005 og 2006 afgivet erklæringer for et selskab, igennem en revisionsvirksomhed, som ikke var behørig registreret i Revireg. Fuch var ejer af virksomheden, jævnfør dagældende Revireg §4, stk. 1 ligger ansvaret for registreringen hos

virksomheden øverste ledelse (Erhvervs- og Vækstministeriet, 2008a). Nedsættelsen af bøden i forhold til det sædvanlige, er begrundet i, at revisor og revisionsvirksomheden er et enkeltmandsselskab, samt at revisor kun i et meget ubetydeligt omfang foretager erklæringsafgivelse (Revisornævnet, 29.06.2011, s. 3ff).

6.4.1.7 Formelle krav

"Formelle krav" indeholder flere forskellige forsømmelser, der generelt anses for at være formelle. Heriblandt er aftalebrev, tiltrædelsesprotokol, protokol, revisionsbevis, arbejds papirer, regnskabspraksis, tilbageholdelse af materiale m.fl. Det er det største område af forsømmelser som revisor er blevet ikendt i analyseperioden, 72,7 pct. af sagerne indeholder tilsidesættelse af revisors pligter. Jeg vil i nedenstående klarlægge omfanget af revisors forsømmelser samt områderne i denne kategori, hvor revisor har den største andel af tilsidesættelse.

- Revisionsbevis

I 47 pct. af sagerne omkring formelle krav har revisor ikke haft tilstrækkelig dokumentation for revisionsbevis. I sag nr. 70/2013 er statsautoriseret revisor Lars Bent E. Petersen, ifaldet disciplinæransvar for manglende udførelse af alternative revisionshandlinger, idet han ikke modtog retursvar for alle fremsendte engagement forespørgsler fra selskabets bank. For denne forsømmelse af revisorpligten blev revisor tildelt en bøde på kr. 15.000 (Revisornævnet, 12.03.2014, s. 1-2, 15ff). I den anden ende af niveauet for bødestrafen af forsømmelse af revisionsbeviset, er registreret revisor Poul Henriksen i sag nr. 8/2013 idømt en bøde på kr. 75.000, for ikke at have tilstrækkelig dokumentation for revisionspåtegningen ved ikke at have dokumenteret revisionsbevis for væsentlige regnskabsposter, da revisor i flere tilfælde kun har forholdt sig til oplysninger fra ledelsens (Revisornævnet, 20.12.2013, s. 2, 5).

Dertil handler 10 pct. af sager om manglende eller ikke tilstrækkelig dokumentation og stillingtagen til going concern. Det sædvanlige bødeniveau for disse sager ligger mellem kr. 10.000 og kr. 40.000. Den typisk afgivende bøde er på kr. 10.000.

I sag nr. 48/2013 er registreret revisor Anne-Lise Henriksen idømt en bøde på kr. 10.000, for ikke at have fyldestgørende dokumentation for varelager og forudsætningen for going concern, da forhold i selskabet skabte tvivl om den fremtidige drift. Dertil manglede der et

forbehold for manglende angivelse af regnskabspraksis for varelageret (Revisornævnet, 18.11.2013, s. 7ff). Registreret revisor Gert Andersen er ligeledes, i sag 32/2013, ifaldet en bøde på kr. 10.000 for manglende revisionsbevis, og oplysning i påtegningen omkring tvivlen af selskabets evne til at fortsætte driften (Revisornævnet, 15.11.2013a, s. 1, 7).

I sag nr. 25/2013 er registreret revisor Karsen Aho-Harpsøe blevet pålagt en bøde på kr. 40.000 for manglende dokumentation for revisionsbeviset om sine overvejelser af selskabets evne til at fortsætte driften, samt et forbehold for going concern. Dertil blev revisor også fundet skyldig i først at have dokumenteret sit arbejde, samt udført revisionsplanlægning efter underskrivelsen af påtegningerne og overtrådt RS300 og RS230 (Revisornævnet, 19.12.2013, s. 20ff).

Årsagen til de forskellige straffe i disse sager er ikke særlig stor, men ved at Karsten Aho-Harpsøe ved siden af det manglende et forbehold for going concern samt ikke at have dokumentation for sine overvejelser om selskabets evne til at foresætte driften og dertil også først har udarbejdet revisionsplanlægningen efter udførelsen, skal han med rette idømmes en højere bødestraf end Gert Andersen og Anne-Lise Henriksen, der i deres sager manglede dokumentationen af forudsætningen for going concern.

- Regnskabspraksis

I 8 sager, hvilket svarer til næsten 4 pct. af sagerne, har revisor ikke angivet regnskabspraksis enten ved hele regnskabet eller ved regnskabsposter.

Statsautoriseret revisor Niels Duedahl er i sag nr. 40/2013 tildelt en bøde på kr. 10.000, da han ikke ved afgivelse af reviewerklæring har redegjort for anvendelsen af regnskabspraksis, hvilket er en overtrædelse af dagældende ÅRL §18 (Erhvervs- og Vækstministeriet, 2009). Der er i kendelsen lagt vægt på at det anses som en fejl, da der i indehavers erklæring er henvist til anvendt regnskabspraksis (Revisornævnet, 12.12.2013, s. 1, 8ff). Hvorimod registreret revisor Kaj Kristensen i sag nr. 20/2009-R, er fundet skyldig i ikke at have redegjort for anvendt regnskabspraksis for immaterielle anlægsaktiver, skatteaktiv, samt værdipapirer. Desuden manglede han ekstern dokumentation på værdiansættelsen og tilstedeværelsen af varelager og værdiansættelsen af immaterielle anlægsaktiver, hvor han også mangler brug af markedsanalyser. For disse overtrædelser af god revisorskik blev revisor Kaj ikendt en bøde på kr. 40.000 (Revisornævnet, 26.08.2010b, s. 7, 10ff).

- Tilbageholdelse af materiale

I fem af sagerne er revisor blevet tildelt et ansvar for at have tilbageholdt regnskabsmateriale. Revisor har rettighed til at tilbageholde eget udarbejdet regnskabsmateriale, som sikkerhed for betaling af et skyldigt honorar fra klienten. I nogle sager har revisor dog tilbageholdt regnskabsbilag og er derved ifaldet et ansvar. Dette er tilfældet i sag nr. 20/2013, hvor registreret revisor Egon Debel, havde tilbageholdt original bogføringsmateriale som sikkerhed for manglende honorarbetaling, og derved tilsidesat god revisorskik. For denne overtrædelse af god skikreglerne blev revisor tildelt en advarsel (Revisornævnet, 02.12.2013, s. 1, 4). I sagerne som udelukkende omhandler tilbageholdelse af regnskabsmateriale har revisor fået en advarsel.

- Protokol

I 11 af sagerne er revisor ifaldet et disciplinæransvar pga. af manglende eller andre forsømmelser der tilknyttedes protokollen, heri er også manglende tiltrædelsesprotokol. Disse sager ligger i analyseperiodens første del.

I sag nr. 44/2012 er statsautoriseret revisor Bent Ambæk ifaldet et ansvar, da han ikke, jf. RL §20, havde udarbejdet en protokol i forbindelse med revisionen af årsregnskabet for 2008. For denne overtrædelse idømmes revisor en bøde på kr. 15.000 (Revisornævnet, 18.12.2013, s. 1-2, 9ff). Hvorimod statsautoriseret revisor Benny Jensen er ifaldet et ansvar, i tilknytningen til erklæringsafgivelsen. Revisor havde ikke udarbejdet en tiltrædelsesprotokol, samt levede ikke op til dagældende Aktieselskabslov §85, da han ikke havde udarbejdet forretningsorden, oprettet og ført fortegnelser og protokoller, men havde ikke forelagt og underskrevet dem. Desuden havde han ikke givet supplerende oplysning om ulovligt aktionærlån. I kendelse nr. 10/2009 er han idømt en bøde på kr. 30.000 (Revisornævnet, 26.08.2010a, s. 1, 11ff). Sættes bødeniveauet op imod andre domme om ulovligt aktionærlån, er bøden typisk kr. 15.000, hvorved det må konkluderes at de resterende kr. 15.000 er for revisor Benny manglende tiltrædelsesprotokol og manglende underskrivelse og forelæggelse af revisionsprotokollen.

- Uafhængighedserklæringen

I 4,8 pct. af sager i kategorien "formelle krav" har revisor ikke angivet en uafhængighedserklæring i forbindelse med udførelsen af sit arbejde.

I sag nr. 133/2013 er registreret revisor Lone Micheelsen idømt en bøde på kr. 50.000 for manglende uafhængighedserklæring i seks tilfælde, samt mangelfuld planlægning og manglende afgivelse af protokol. Dertil manglede der dokumentation for væsentlige regnskabsposter, aftalebrev og revisor havde indgået aftale om reviewerklæring selvom forudsætningerne ikke var tilstede (Revisornævnet, 15.04.2014b, s. 9, 11ff). I kendelse nr. 45/2010 er to registrerede revisorer, Carsten Feidelhansl og Niels Jessen, idømt en advarsel for manglende dokumentation for uafhængighed, planlægning og konklusioner. I kendelsen lagde nævnet vægt på at revisorerne tidligere var ifaldet et ansvar for tilsidesættelse af god revisorskik (Revisornævnet, 28.03.2011, s. 4ff).

De fleste sager hvor revisor ikke har afgivet en uafhængighedserklæring eller dertilhørende dokumentation er afsluttet med, at revisor har fået en advarsel for tilsidesættelsen. Lone Micheelsens bøde på kr. 50.000 er en samlet vurdering af hendes overtrædelser, hvori de manglende uafhængighedserklæringer også er medtaget. Idet der mangler erklæringer omkring uafhængigheden i seks tilfælde må det have givet hende mere end en advarsel, hvis de havde været indbragt i en selvstændig sag.

6.4.2 Højeste afgivet bøde

I kendelse nr. 86/2010+105/2011 er registreret revisor Jarl Bjørn Kraft blevet idømt den højeste bøde som er givet i perioden. Bøden var på kr. 275.000, og derved kun kr. 25.000 fra den maksimale bødestørrelse. Revisors forsømmelser og undladelser er inden for flere forskellige af de ovenstående kategorier.

Revisor Jarl blev fundet skyldig i at have tilsidesat god revisorskik, ved at have afgivet erklæringer på selskaber uden at være tilknyttet revisionsvirksomhed i Revireg. Derudover havde han ikke haft tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for afgivet konklusioner i forbindelse med åbningsbalance og vurderingsberetning og manglende forbehold i disse for ejendomsretten af indskudt aktiv. Hvortil han havde afgivet en ikke fuldstændig vurderingsberetning jf. ERKLB §14, da der manglede omtale af revisors ansvar, det udførte arbejde og formålet med erklæringen. Desuden var det udførte arbejde i forbindelse med revisionen ikke tilstrækkeligt, idet det kun var delvis dokumenteret. Desuden levede det ikke op til ERKLB, da erklæringen manglede beskrivelse af virksomhedens og revisors ansvar, det udførte arbejde og konklusionen, samt revisor havde taget et forbehold, som var i strid med ERKLB. Dertil manglede revisor at udarbejde revisionsprotokoller. Ydermere havde revisor

afgivet erklæring hvor uafhængighedsreglerne var komprimeret. Da revisor var anpartshaver for sin revisionsvirksomhed, som ellers var ophørt, faldt ansvaret for manglende kvalitetsstyringssystem på ham. Derved opdeles bøden på kr. 275.000 i kr. 100.000 for manglende kvalitetsstyringssystem, kr. 100.000 for tilsidesættelse af uafhængigheden og de tilbageværende kr. 75.000 for de resterende mangler ved hans arbejde. I kendelsen er der også inddraget at revisor i to tidligere tilfælde er ifaldet et disciplinæransvar for tilsidesættelse af god skik (Revisornævnet, 15.11.2013bs. 2, 10, 13ff).

6.4.3 Bortfald

I andre sager er der givet bortfald af revisors straf. Bortfald af straf er givet i tilknytning med sager, hvor revisor er indklaget sammen med en revisionsvirksomhed. Bortfaldet af straffen er givet, da revisors forsømmelser er formelle dokumentationskrav og kan kobles sammen med revisionsvirksomhedens manglende og/eller ikke tilfredsstillende kvalitetsstyringssystem.

I sag nr. 79/2012 fra 2013 er registreret revisor Erling Lund idømt et disciplinæransvar med bortfald af straffen. Erling Lund havde tilsidesat god skik, da der ved erklæringsafgivelsen manglede dokumentation for uafhængighed, udførelse og planlægning, samt de afsluttende konklusioner var utilstrækkelige. Dette er formelle dokumentationskrav som registreret revisor Erling Lund ikke har overholdt. Sammenholdt med at revisionsvirksomheden i samme sag også blev idømt et disciplinæransvar for ikke at have et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, idet der ikke var procedurer for udførelse, planlægning, uafhængighed samt for erklæringsopgaver. Revisors forsømmelser anses at udspringe fra revisionsvirksomhedens manglende system og revisors straf bortfaldt derfor (Revisornævnet, 23.10.2013d, s. 1, 19ff). Det samme gøres gældende i sag nr. 79/2011, hvor registreret revisor har fået bortfald af sin straf. Revisor havde ikke foretaget nødvendig dokumentation af sine arbejdspapirer, men pga. revisionsvirksomhedens straf og at der var tale om et anpartsselskab hvor revisor var eneejer, bortfaldt straffen (Revisornævnet, 05.11.2012, s. 12, 17ff).

6.4.4 Tillægsstraf

20 revisorer, heraf 5 statsautoriserede og 15 registrerede, har i perioden fået tildelt en tillægsstraf, da hændelsen lå før den allerede tildelte straf. Bødestørrelsen der er givet i forbindelse med tillægsstraffe varierer meget. I nedenstående tabel ses bødestørrelserne og hyppigheden for bødestørrelserne, som er givet for tillægsstraffe.

Bødestørrelse for tillægsstraffe											
kroner	10.000	15.000	20.000	25.000	30.000	35.000	40.000	50.000	75.000	100.000	175.000
Antal	2	1	1	2	1	2	2	3	1	3	1

Tabel 5 Bødestørrelse for tillægsstraffe - Egen tilvirkning

Ved afgivelse af tillægsstraffen spiller den tidligere kendelse og straf altid ind på størrelsen af straffen som gives, da det er en samlet vurdering af hvor meget mere der ville være givet i bøde, hvis oplysningerne havde været fremlagt nævnet på daværende tidspunkt for den første kendelse. Det er dog stadig interessant at undersøge disse for forskelle og sammenhænge.

I kendelse 82/2010 er statsautoriseret revisor Bjørn Michael Bengtsson idømt en tillægsbøde på kr. 175.000. Tillægsbøden er givet i forlængelse af kendelse 22/2009 som er afgivet den 7. februar 2011. Her er revisor ifaldet et disciplinæransvar med tilhørende bøde på kr. 125.000, pga. manglende uafhængighed og supplerende oplysning om ulovligt anpartshaverlån. Bjørn Bengtsson er også ifaldet et disciplinæransvar i sag nr. 82/2010 ved at have tilsidesat uafhængighedsreglerne jf. RL 2003 §11, stk. 1 også. Tilsidesættelsen af uafhængigheden er betinget af, at en tredjemand kan gøre tvivl om revisors integritet, da han har relationer i de reviderede selskaber. Til vurderingen af bødestørrelsen er der medtaget at revisor har afgivet et større antal erklæringer, hvor uafhængigheden var komprimeret (Revisornævnet, 23.10.2012, s. 3, 39, 59ff). Samles kendelserne har revisor modtaget den højeste bødestraf som nævnet kan give en revisor, jf. RL §44, stk. 1. Det er givet på baggrund af at uafhængighedsreglerne er fundamentale og tilsidesættelse heraf anses som meget grove. Hvorimod i kendelse 14/2012 er registreret revisor Frank Lindquist Poulsen idømt en tillægsbøde på kr. 10.000, da han ikke har foretaget de nødvendige revisionshandlinger, som dokumenterer værdiansættelsen af ejendomme, samt manglende forbehold i påtegningen. De forudgående kendelser er 57/2010 afsagt d. 29. november 2011 og 20/2011 afsagt d. 30. november 2011. Her er revisor idømt henholdsvis en advarsel og bortfald af straffen, da

revisionsvirksomheden også var indklaget pga. utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem. Frank Poulsen blev tildelt en advarsel, ved at han havde anvendt en opgørelsesmetode som ikke levede op til Årsregnskabslovens bestemmelser. Strafbortfald skete ved at revisors manglende dokumentation for delkonklusioner, samt konklusioner ansås som en følge af kvalitetsstyringssystemet utilstrækkelighed (Revisornævnet, 23.10.2013a, s. 1-2, 6ff). Forsømmelsen som revisor har begået ved udeladelse af forbehold er en tilsidesættelse af revisors pligter, men er ikke gennemgribende for regnskabets rigtighed, derfor er bødestrafen også langt lavere end ved kendelse 82/2010, da tilsidesættelse af uafhængighedsreglerne er en langt grovere forsømmelse, som også tidligere anført.

Der er givet tre tillægsbøder af kr. 50.000 i perioden, heraf er to givet i det første halvår af 2014, den sidste er givet i 2012. Klagerne imod revisor er meget forskellige, men alle er givet på baggrund af revisors revision og erklæringsafgivelse.

Registreret revisor Lars Ulrich Aamand i sag nr. 67/2011 fra 2012 er i to tidligere sager i 2009 ifaldet et disciplinæransvar. Sagen anses derfor som en gentagelse til disse domme. Tillægsstraffen er dog ikke givet ud fra vurdering af disse, men ud fra sag nr. 71/2009, som er afsagt d. 21. december 2010, hvor revisor ikke blev tildelt en tillægsbøde. Bøden, revisor fik i sin første kendelse, var på kr. 200.000, da han ved stiftelsen af selskab havde foretaget vurderingsberetning på et ikke eksisterende kapitalgrundlag (Revisornævnet, 06.05.2009). Lars Aamand fik sin tillægsbøde på kr. 50.000, fordi han bude havde givet en afkræftende eller ingen konklusion, da han havde afgivet et forbehold, som var gennemgribende for regnskabsrigtighed, samt at han ikke havde tilstrækkelige og i nogle tilfælde slet ingen dokumentation for sine udførte arbejdshandlinger (Revisornævnet, 21.12.2012, s. 2, 7-8, 10ff).

I sag nr. 77/2012 fra 2014 er registreret revisor Leif Henning Goldbæk ifaldet en tillægsstraf pga. utilstrækkeligt revisionsbevis ved værdiansættelse og tilstedeværelse af varelageret og for manglende forbehold, da der ikke var overensstemmelse mellem aktiver og passiver, samt ikke afgivet forbehold i påtegning selvom der af arbejdspapirerne fremgik et forbehold (Revisornævnet, 15.04.2014d, s. 1-2, 40ff). Revisor er i sag nr. 38/2011 fra 2012 ifaldet det oprindelige disciplinæransvar med en bøde på kr. 125.000 grundet han ikke havde overholdt uafhængighedsreglerne (Revisornævnet, 05.10.2012, s. 9ff).

De forudgående sager til disse tillægsstraffe omhandler revisors arbejde af en anden sammenhæng. Bøderne og straffen vil derfor kunne analyseres uden inddragelse af disse i store træk. Årsagerne til tillægsbøderne som er gennemgået her er en direkte overtrædelse af god skik reglerne. Omfanget af forsømmelsen er mindre grov end i tilfælde hvor uafhængigheden og revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant er komprimeret. Bødestørrelsen på kr. 50.000 må anses at være et fornuftig niveau for forsømmelser af denne kaliber, da forsømmelser af manglende forbehold, dokumentation revisionshandlinger og revisionsbevis stadig er fundamentale dele af revisors udførelse af revisionserklæringer. Set i forhold til sag nr. 93/2011 fra 2013 hvor statsautoriseret revisor Peder Clemmensen Pedersen er ifaldet en tillægsbøde på kr. 100.000 for manglende supplerende oplysning om ulovligt anpartshaverlån jf. ERKLB 2008 §7, stk. 2. Derudover havde han anvendt den samme påtegning på regnskabet uden rettelse i 2008 og 2009 og der forelå ikke dokumentation for revision af regnskabet i 2009 (Revisornævnet, 14.05.2013, s. 9, 11ff). Den største og groveste forsømmelse af revisors pligter i denne kendelse er revisors kopiering af påtegningen i årsregnskabet. Revisor har ikke levet op til de forventninger man med rette kan forvente af revisors arbejde samt ikke opretholdt sin rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Forsømmelsen er noget grovere end i de forrige sager, derfor er tillægsbøden også det dobbelt. I sag nr. 44/2010 fra 2011 er registreret revisor Ole Wanting ifaldet en tillægsbøde på kr. 15.000 for manglende supplerende oplysning af ulovligt aktionærlån (Revisornævnet, 29.04.2011, s. 3, 5ff). Dette svarer til det bødeniveau, der typisk gives for manglende supplerende oplysning af ulovligt anpartshaverlån, jf. afsnit 6.4.1.2.

6.4.5 Blanding af forsømmelsestyper

I andre sager idømmes revisor et ansvar for både at have tilsidesat de formelle krav som følge af utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem og for andre forsømmelser. I disse sager modtager revisor en bøde for den del af ansvaret som ligger uden for følgerne af det utilstrækkelige system. Dette er tilfældet for 16 revisorer og udgør næsten 6 pct. af de ifaldet revisorer.

I kendelse 77/2012, som angivet i afsnit 6.3.2 er revisionsvirksomheden ifaldet et ansvar. Registreret revisor Leif Henning Goldbæk er ifaldet et disciplinæransvar med en tillægsstraf på kr. 50.000 i tillæg til en tidligere kendelse. I sagen er revisor fundet skyldig i mangelfuld planlægning og dokumentation som følge af et manglende kvalitetsstyringssystem, hvorved

straffen bortfalder. Dertil blev revisor fundet skyldig i substantielle mangler ved udførelse af erklæringsarbejde og tildeles en tillægsstraf på kr. 50.000 pga. manglende revisionsbevis for værdiansættelse af varelager, og for manglende overensstemmelse mellem arbejds papirer og påtegningen (Revisornævnet, 15.04.2014d, s. 1-2, 40ff). I kendelsen for sag nr. 30/2012-32/2012-35/2012 er registreret revisor Morten Grønbek ifaldet et disciplinæransvar for både formelle dokumentationskrav, og tilsidesættelse af god skik i form af manglende forbehold eller supplerende oplysninger i påtegningen, vedrørende ulovligt anpartshaverlån. Der er sket bortfald af straffen for de formelle dokumentationskrav, da hans revisionsvirksomhed Grønbek Revision & Rådgivning ApS i samme sag er ifaldet et ansvar ved ikke at have implementeret et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem. Revisor Morten Grønbek fik pålagt en straf på kr. 75.000 (Revisornævnet, 13.09.2013, s. 11, 14ff, 21, 23ff).

I sag nr. 66/2012 er statsautoriseret revisor A blevet idømt et ansvar og en bødestraf på kr. 30.000 ligeledes for tilsidesættelse af god skik for manglende supplerende oplysning og forbehold. Dertil blev der givet straffebortfald for mangelfuld planlægning, dokumentation og konklusioner. Igen er straffebortfaldet givet pga. revisionsvirksomhedens manglende anvendelse af kvalitetsstyringssystemet (Revisornævnet, 27.04.2012, s. 4, 6). Begge sager er bedømt efter Revisorloven fra 2008 samt erklæringsbekendtgørelsen fra 2008 (Erhvervs- og Vækstministeriet, 2008a). Begge sager vedrører manglende forbehold og supplerende oplysning. Morten Grønbeks forsømmelser for ikke at have angivet supplerende oplysning omkring at om ledelsen kan ifaldes et ansvar for ulovlig anpartshaverlån jf. ERKLB §7 stk.2 og manglende forbehold pga. usikkerheden for opgørelsen af regnskabet og forhold der påvirker at regnskabet, er ikke aflagt i overensstemmelse med lovgivningen jf. ERKLB §6 str. 2 nr.3+7. Revisor A's forsømmelse, i sag nr. 66/2012, vedrører manglende forbehold for going concern jf. ERKLB §6 stk. 2, nr. 4 og supplerende oplysning omkring ledelses mulige ansvar pga. manglende indberetning og betaling af moms jf. ERKLB §7, stk. 2. Morten Grønbeks forsømmelse omkring den manglende angivelse af det ulovlige anpartshaverlån, er en grovere tilsidesættelse af god skik og hans tilsidesættelse af rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant er fundamental. Hvorimod det ses som en mildere tilsidesættelse af god skik ved statsautoriseret revisors As forsømmelse af forbehold og supplerende oplysning. Derfor straffes Morten Grønbek med en højere bøde straf end statsautoriseret revisor A.

6.4.6 Delkonklusion

Der har de seneste år været en stigning i antallet af sager. Derved er antallet af revisorer der er ifaldet et ansvar også steget. Mange forskellige faktorer inddrages, når der tages stilling til hvorvidt revisorer har overholdt lovgivningen og god skik reglerne.

Revisorer skal især være opmærksomme på og blive bedre til at tage stilling til om der skal tages forbehold eller supplerende oplysning i påtegningen, samt hvorvidt konklusionen hænger sammen med forbeholdet, og om det skal være en bortset fra-, afkræftende- eller ingen konklusion.

30 pct. af sagerne hvor revisor er ifaldet et ansvar er omkring manglende **forbehold eller supplerende oplysning**, heraf er 15 pct. omkring going concern. Dertil kommer at 13 pct. af sagerne er manglende supplerende oplysning omkring **ulovligt anpartshaverlån**, hvor den typiske bøde er på kr. 15.000. Jævnfør Erhvervsstyrelsens meddelelse er det ikke kun disse fejltyper som revisor skal have fokus på. Afgivelsen af den korrekte **konklusion** er også et fokuspunkt som revisorerne skal blive bedre til, da revisor i 15 pct. af sagerne ikke har afgivet den korrekte konklusion på sin påtegning.

De højeste bødestrafte er givet ved revisors tilsidesættelse af **uafhængighedsreglerne**. Revisor er i hele 15 pct. blevet idømt et ansvar for en tilsidesættelse heraf. Uafhængighed er det mest fundamentale for en revisor, da det forudsætter at revisor kan agere som offentlighedens tillidsrepræsentant, derfor er praksis også en bøde på kr. 100.000 for en tilsidesættelse heraf. Dertil kommer at der i 2009 var en stigning i antallet af revisorer der blev ikendt et ansvar i sager omkring krydsrevision, overraskende 11 pct. af sagerne handlede herom. Det anses som en meget grov tilsidesættelse af god revisorskik og bødeniveauet er også sat derefter.

I en mindre del af sagerne er revisor blevet idømt et ansvar for manglende registrering i **Revireg**, hvor praksis også er en bøde på kr. 100.000. Bødeniveauet er fastsat ud fra bøden som revisor vil have fået, hvis de havde haft en revisionsvirksomhed uden et kvalitetsstyringssystem.

Det største område hvorpå revisorer er ifaldet et disciplinæransvar er de **formelle krav**, som udgøre over 73 pct. af sagerne. Dette indeholder protokoller, aftalebreve, revisionsbevis,

arbejdspapirer mv. Heraf er 40 pct. om manglende dokumentation for revisionsbevis af forskellig slags. Dertil er 10 pct. om manglende dokumentation omkring stillingtagen til going concern. I sagerne omkring formelle krav som revisor ikke har overholdt er 4 pct. omkring regnskabspraksis, hvor der ikke er givet en beskrivelse af den anvendte praksis enten for hele regnskabet eller enkelte regnskabsposter. Desuden er revisor i 5 pct. ifaldet et ansvar for tilbageholdelse af regnskabsmaterielle, der ikke er udarbejdet af revisor selv. Hertil er revisorerne tildelt en advarsel. I 5,4 pct. af sagerne har revisor ikke udarbejdet protokol; revisions- og tiltrædelsesprotokol. Disse sager ligger i analyseperiodens første år, og den typiske bøde er på kr. 15.000. Endvidere er revisorer i ca. 5 pct. tildelt en bøde for manglende uafhængighedserklæring. Straffen er ikke i nærheden af straffen som gives ved tilsidesættelse selve uafhængigheden, men revisorerne tildeles typisk en advarsel.

6,3 pct. af revisorerne har fået bortfald af deres straf, da revisors forsømmelser er formelle dokumentationskrav, som er anset som en følge af revisionsvirksomhedens tilsidesættelse af god skik ved manglende kvalitetsstyringssystem. 6 pct. af de samlede revisorer har også modtaget en bøde ud over de forsømmelser som anses som følge af et ikke tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem. 7 pct. af revisorerne er blevet tildelt en tillægsstraf til en tidligere afgivet straf. Bødeniveauet for tillægsstraffe strækker sig fra kr. 10.000 – 175.000.

6.5 Frifundet

Både revisorer og revisionsvirksomheder er blevet frifundet i sager af nævnet. Tabel 6 viser omfanget af sager, hvor revisor og virksomheden er blevet frifundet, dertil viser tabellen også i hvor mange sager hvor både revisor og virksomheden har været indklaget i samme sag og begge blev frifundet, under sammenfaldende.

Frifundet	2009	2010	2011	2012	2013	2014	I alt
Registerede revisorer	5	8	4	8	12		37
- Revisoere i samme sag							
Statsautoriserede revisorer	2	10	12	10	14	12	60
- Revisoere i samme sag		1	1	1		1	
Revisionsvirksomhed	2	5	3	6	7	4	27
Sammenfaldende		4	3	3	4	3	17
Frifundet i alt	9	23	19	24	33	16	124

Tabel 6 Samlet der er frifundet pr. år - Egen tilvirkning

I de flere sager er revisorer eller revisionsvirksomheden blevet frifundet pga. manglende beskrivelse og bilag fra indklager. Nævnspraksis er, at indklager skal indsende alt dokumentation til understøttelse af sin klage af revisor og revisionsvirksomheden.

Dette er tilfældet i sag nr. 6/2013 hvor statsautoriseret revisor er frifundet, da indklager ikke har fremlagt dokumentation for klagen om at årsregnskabet var fejlbehæftet i kræft af udeladt skyldig skat fra foregående regnskabsår eller påvist at regnskabet indeholdte en forkert sammenligning af kortfristede gældsforpligtelser (Revisornævnet, 13.02.2014, s. 1, 18ff).

I størstedelen af sagerne er revisorer eller revisionsvirksomheden blevet frifundet, da nævnet ikke finder det godtgjort at god skik er blevet tilsidesat, dvs. at revisor og virksomheden har levet op til de krav som stilles.

I kendelse nr. 99/2012 er både revisor og revisionsvirksomheden blevet frifundet, da nævnet ikke mener at revisor har tilsidesat god skik ved revisionen af lønudbetalinger og bogføring af løn. Revisionsvirksomheden frifindes for et medansvar, da revisor frifindes (Revisornævnet, 21.03.2014b, s. 18ff). Det samme gøres gældende i sag nr. 75/2012 hvor statsautoriseret revisor er frifundet for ikke at have overholdt god skik i forbindelse med en reviewerklæring. Klagen drejede sig om hvorvidt revisor ikke havde opdaget en væsentlig fejl i form af underslæb i regnskabet. Alle revision- og reviewopgaver har en iboende risici, som ikke kan undgås uanset hvor grundigt planlægningen og udførelsen er foretaget (Revisornævnet, 31.10.2013, s. 6, 8ff).

I nogle sager er revisor kun blevet frifundet i nogle af klagepunkterne. Som i sag nr. 68/2013 hvor pensioneret statsautoriseret revisor Jørgen Tjørning både er idømt et disciplinæransvar for manglende stillingtagen til going concern, og kun delvis og utilstrækkeligt at have dokumenteret det udført arbejde, hvortil revisor blev frifundet for to klagepunkter der vedrørte fejlagtig supplerende oplysning og manglende forbehold. Frifindelsen blev givet, da nævnet ikke fandt belæg for at revisor havde overtrådt god skik, eftersom han ikke have taget forbehold for indregning og måling af virksomhedens mellemregning med nærtstående parter (Revisornævnet, 13.03.2014, s. 1, 33ff). I sag nr. 33/2012 hvor statsautoriseret revisor Søren Rishøj blev frifundet for et af klagens punkter om et ulovligt forhold mellem selskabet og selskabets direktør omkring udlejning af en ejendom til selskabet. Nævnet fandt efter revisors forklaring at han ikke kendte til forholdet, og den normale stikprøvegennemgang godtgjorde

at revisor ikke kendte, og der ikke forelå omstændigheder der gjorde at han burde (Revisornævnet, 23.10.2013c, s. 1, 15ff).

6.6 Afviste klager

Der er siden 2009 afvist 59 sager med 46 revisorer og 21 revisionsvirksomheder. Af de i alt 59 er der otte sager i perioden, hvor klagen om både revisor og revisionsvirksomheden er blevet afvist. Tabel 7 er en oversigt over antallet af sager pr. år.

Afviste klager	2009	2010	2011	2012	2013	2014	I alt
Registrerede revisorer	2	6	4	3	6	1	22
Statautoriserede revisorer	1	3	7	4	3	6	24
Revisionsvirksomhed	5	7	5	2		2	21
Sammenfaldende	1	1	3			3	8
- registeret	1		1			1	
- statsautoriseret		1	1			2	
Afviste klagesager I alt	7	15	13	9	9	6	59

Tabel 7 Antal afviste klager pr år - Egen tilvirkning

Årsagen til at sagerne afvises skyldes at klager ikke har en retlig interesse eller klagen ligger udenfor Revisornævnets kompetence.

Sag nr. 51/2013 er blevet afvist af nævnet, da klager ikke havde den fornødne retlige interesse jf. RL §43, stk. 6, da klager først et år efter afgivelsen af revisors erklæring blev bekendt med eksistensen af den (Revisornævnet, 15.04.2014c, s. 5).

Kendelse af 18. december 2013 er afvist, da klagen imod registreret revisor ligger uden for nævnets kompetence. Klagen drejede sig om revisors rådgivning i forbindelse med omdannelsen af selskabet til ApS og fradrag på klagers selvangivelse. Klagen om fradraget på selvangivelsen afvises, da der ikke er refereret til hvilken selvangivelse det omhandler, samt om revisor har afgivet en erklæring på dette (Revisornævnet, s. 1, 9ff). Klager omkring revisors rådgivning ligger uden for nævnets kompetence, da de kun tager stilling til klager der er omfattet af RL §1, stk. 2+3 erklæringer jf. BEKRN §1, stk. 1 (2014).

Dertil afvises flere sager med spørgsmål omkring honorar, som også ligger uden for nævnets kompetence, jf. RL 2003 §19, stk. 3 og RL 2008 §43, stk. 3. Dette var tilfældet med sag nr. 43/2009, der afvises da klagen vedrører berettigelsen af vederlaget (Revisornævnet, 05.07.2010, s. 3ff).

Kapitel 7 Forskelle og ligheder

I det følgende vil jeg sammenholde ansvarsformerne med hinanden, for derved at klarlægge hvilke forskelle og ligheder der er imellem.

7.1 Disciplinæransvar versus erstatningsansvar

For at kunne ifaldet et disciplinæransvar er det et krav at revisor eller revisionsvirksomheden har tilsidesat god revisorskik, mens for at kunne ifaldes et erstatningsansvar, er dette ikke en betingelse. Ved erstatningsansvaret er den første fundamental betingelse, at revisor skal have fortaget en forsømmelse eller undladelse i forbindelse med sit arbejde, som har ført til et tab for tredjemand, hvortil der også skal være påregnelighed og årsagssammenhæng.

Dertil er det inden for disciplinæransvaret et krav for at behandle sagen, at arbejdet er i forbindelse med afgivelsen af RL §1, stk. 2-erklæringer, hvilket også indbefatter hele revisionsprocessen. Ved erstatningsansvaret er dette ikke et krav. Derved indeholder erstatningsansvaret også domme der vedrører revisors rådgivning.

Størrelserne på bøderne ved henholdsvis disciplinærsager og erstatningssager er meget forskellige. Ved disciplinærsagerne er der inden for mange områder en praksis for størrelsen af bøden som gives, som for eksempel ved deltagelse i krydsrevision, hvor det er praksis at revisor bliver tildelt en bøde på kr. 150.000, eller i forhold til grovheden af revisors forsømmelse. Ved erstatningssagerne gives bøden herimod, på baggrund af det tab som sagsøger har haft, hvortil revisor typisk bliver pålagt at betale sagsomkostninger. Dertil er der ved disciplinærkender en begrænsning på hvor meget nævnet må give i bøde til revisorer og virksomheder, mens der ved erstatningskendelser ikke er en begrænsning for størrelsen på erstatningen.

Især inden for revisionsvirksomhederne er forsømmelsen eller undladelsen for at ifaldet et ansvar forskelligt uden ansvarsformerne. Inden for disciplinæransvaret er revisionsvirksomhederne hovedsagligt ifaldet et ansvar for manglende eller ikke tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, hvorimod uden erstatningsansvaret er virksomheden ifaldet et ansvar inden for rådgivning af klienter. Dertil er revisionsvirksomheder i langt højere grad

ifaldet et erstatningsansvar end et disciplinæransvar i forhold til det samlede antal af sager af ved henholdsvis erstatningsansvar og disciplinæransvar.

Sagen OE.2011.B.1294.10 fra år 2011 hvor revisor er ifaldet erstatningsansvar, da revisor i revisionen ikke havde undersøgt reglerne for afdrag på tilgodehavender. I denne sag kunne disciplinærnævnet også have haft taget stilling til om revisor havde levet op til god revisorskik(Østre Landsret, 11.03.2011). Jævnfør RL §16, stk. 1, skal revisionen og erklæringer med sikkerhed udarbejdes med professionel kompetence og professionel adfærd, hvilket inkluderer at skaffe sig den nødvendige viden. Da revisor i erstatningssagen ikke havde levet op til god skik ville han også være ifaldet et ansvar under disciplinærnævnet.

I sagerne omkring revisorerne er størstedelen statsautoriserede revisorer som er ifaldet et erstatningsansvar, hvorimod størstedelen af de revisorer som er ifaldet et disciplinæransvar er registrerede. Årsagerne til dette er uendelige og kan ikke vides med sikkerhed, men en plausibel mulighed er selskaberne som statsautoriserede revisorer reviderer og godkender, er forholdsvis større og har en større kapital end selskaber registrerede revisorer har som klienter. Dertil er størstedelen af sagerne i disciplinærnævnet indbragt af Revisortilsynet, hvorimod de under erstatningsansvaret er indklaget af klienterne. Dertil kan uddannelsesbaggrunden også have en indvirkning.

Revisorerne som er ifaldet et ansvar ved erstatningssager har ifaldet dette ansvar i forbindelse med rådgivning af deres klienter, mens revisorerne ved disciplinæransvaret er ifaldet i forbindelse med udarbejdelsen af årsregnskaberne, hvilket også er i tråd med nævnets kompetenceområde. Revisorers hyppigste fejltipe under disciplinæransvaret er de formelle krav i revisionspåtegningen, såsom revisionsbevis, protokol mm., men manglende forbehold og supplerende oplysning har også en vis andel af revisors forsømmelser. Hertil spiller uafhængighedsreglerne også en stor andel, da revisor ved tilsidesættelse, ikke længere agerer som offentlighedens tillidsrepræsentant. Ved erstatningsansvaret er den største fejltipe ved rådgivning af klienterne. Fx i forbindelse med generationsskift. I en sag er revisor dog ifaldet et erstatningsansvar pga. kvalificering fejl i regnskab af avance fra datterselskab. I denne sag har revisor tilsidesat god revisorskik, da revisor ikke har undersøgt loven og muligheder grundigt inden udredningen af årsregnskabet. Hvis sagen havde været indbragt for disciplinærnævnet ville revisoren med stor sandsynlighed også været ifaldet et ansvar, da fejlen medfører at regnskabet ikke giver et retvisende billede af selskabets finansielle situation.

Sagsbehandlingstiden for erstatningsretlige domme er dernæst også længere end for disciplinærsager. Derved er tilsidesættelse af pligterne typisk ældre ved erstatningssager end ved disciplinærsager. Dette skyldes at domstolene har flere sager end disciplinærnævnet, som kun tager sig af sager omkring revisorer og revisionsvirksomheder.

7.2 Disciplinæransvar versus strafansvar

Den eneste dom som er offentliggjort af strafansvar for revisorer og revisionsvirksomheder er beregning ved udarbejdelse af selvangivelse for en skatteyder hvor en revisionsvirksomhed er indklaget. Selvangivelse ligger uden for disciplinærnævnet kompetence, medmindre den er udarbejdet i tilknytning til en erklæring.

Ved strafansvaret har revisor negligeret sit professionsansvar, ligesom det kan siges at revisor også har gjort i sagerne ved disciplinæransvaret. Revisor har negligeret sit professionsansvar ved ikke at overholde lovgivningen fx ved ikke at være uafhængighed, da det er en del af professionsansvaret at revisorer fungerer som offentlighedens tillidsrepræsentanter.

I disciplinærnævnets sager er revisorer ifaldet ansvaret for ikke at have foretaget de korrekte handlinger; såsom ikke at angive forbehold eller ikke at have den korrekte dokumentation for beregningen af væsentlighedsniveauet mv. Strafansvaret er derimod givet, da revisor ikke har været påpasselig ved udførelsen af sit arbejde. Det kan siges at revisorer ej heller i disciplinærnævnets kendelser har været påpasselig i udførelsen af sit arbejde, da han har tilsidesat god revisorskik, ligesom revisor i strafansvarssagen ligeledes har gjort.

Bødestørrelsen på strafansvarets dom er på kr. 10.000, hvor revisors forsømmende handling anses som værende groft uagtsomt. Sammenlignet med disciplinærnævnets afgivelse af domme med samme bøde, svarer det til at sager hvor revisor ikke har revisionsbevis for fx going concern. Fejlen anses som væsentlig og ønskes ikke gentaget, men forsømmelsen anses ikke som værende grov. Det kan som følge heraf diskuteres om bøden ved straffesagen er for lav i forhold til revisornævnets bødeniveau, hvilket jeg dog vil mene at bøden er. Eftersom forsømmelsen anses som grov burde det have ført til en større bøde for revisionsvirksomheden.

7.3 Erstatningsansvar versus strafansvar

Erstatningsansvaret udspringer i tilknytning til rådgivning, hvor straffesagen handler om revisors udarbejdelse af en selvangivelse dvs. en erklæring med sikkerhed. Revisorerne og revisionsvirksomhederne i erstatningssagerne har tilsidesat omhu og faglig kompetence og derved tilsidesat det professionelansvar, som der følger med erhvervet. Ligeledes har revisor og derved revisionsvirksomheden i straffesagen tilsidesat professionsansvaret.

Inden for begge ansvarsformer har klienten lidt et tab pga. revisorerne forsømmelse af sine pligter. Da det er anklagemyndigheden som har indklaget, og visiteret sagen, inden den er kommet for domstolen. Derved er straffesagen heller ikke som ved erstatningssager indgivet af sagsøger, som er den person eller det selskab som har lidt tabet.

Kapitel 8 Udstrækning

I nedenstående vil omfanget af de forskellige ansvarsformer være opstillet statistisk overfor hinanden og deres andel af det samlede ansvar.

Desuden er det i tilknytning hertil interessant at bestemme andel af revisorer og revisionsvirksomheder som er ifaldet et ansvar ud fra det samlede antal godkendte revisorer og revisionsvirksomheder.

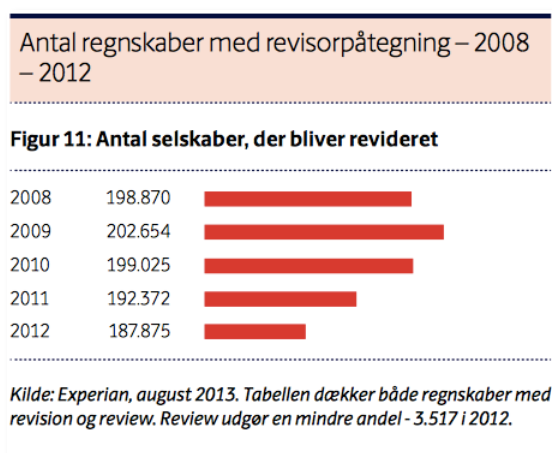
8.1 Antal revisorer og revisionsvirksomheder

I 2013 var der 4.210 aktive revisorer og 1.139 godkendte revisionsvirksomheder. Af de aktive revisorer er 2.131 statsautoriserede revisorer og 2.076 registrerede revisorer og 3 er udenlandske, heraf er 3.621 tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed (FSR, 2013a, s. 9).

I 2014 er der 3.991 aktive godkendte revisorer og 1.088 godkendte revisionsvirksomheder. Af de aktive revisorer er 2.076 statsautoriserede revisorer og 1.914 er registrerede revisorer og der er 3 udenlandske. Revisorer der er tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed er 3.464 (Jepsen, 2014, s. 10).

8.2 Antal af revideret selskaber

Antallet af selskaber som er blevet revideret har været faldende siden 2009. Dette skyldes bl.a. indførelsen af reglerne om udvidet gennemgang samt hævelsen af omsætningen til kr. 8 mio. for fravalg af revisionen. Figuren herunder viser antallet af selskaber som er blevet revideret.



Figur 5 Antal reviderede regnskaber (FSR, 2014b, s. 5)

Ifølge Danmarks statistik er størstedelen af omsætningen inden for branchen ”bogføring og revision” ved revision. I 2012 var 46 pct. af omsætningen fra revisionen, hvilket er en stigning fra 2010 hvor 36 pct. stammede fra revision (2012). Derefter kommer udarbejdelse af regnskaber og derefter skatterådgivning med henholdsvis 16 og 13 pct. af omsætningen.

Revisorerne bliver stigende grad spurgt til råds omkring skatterådgivning (FSR, 2014b, s. 16). I 2011 blev revisor brugt i 83 pct. af virksomhederne til skatterådgivning (FSR & Dansk erhverv, 2011, s. 6). Ved en undersøgelse foretaget af FSR i børsnoteret selskaber, udgjorde skat og moms 8,2 pct. af den samlede fordeling af honoraret og revisionen 65,3 pct. (Jepsen, 20.09.2013, s. 14). Desuden har der i perioden været en voldsom stigning i antallet af anmærkninger i form af supplerende oplysninger eller forbehold i regnskaberne. I 2009 havde 15.696 regnskaber en anmærkning, hvor tallet er vokset til 36.327 i 2011, hvilket i forhold til antallet af regnskabet som er revideret er en stigning fra 7,7 pct. til 18,9 pct. af regnskaberne som indeholder en anmærkning (FSR, 2012, s. 3ff). I 2012 var der dog en mindre tilbagegang til 17,7 pct. af regnskaber, da 33.248 regnskaber havde en anmærkning på regnskabet (FSR, 2014b, s. 11).

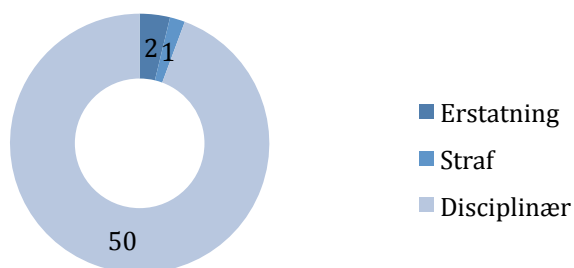
8.3 Ansvarsformerne

I det følgende vil udstrækningen af ansvarsformerne være opstillet statistisk overfor hinanden og deres omfang i forhold til det samlede.

8.3.1 Revisionsvirksomhederne

Revisionsvirksomhederne er ved Revisornævnet stort set kun ifaldet et ansvar pga. manglende eller ikke tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem. I 98 pct. af de virksomheder som er ifaldet et ansvar ved nævnet, er blevet tildelt en bødestraf. Antallet af revisionsvirksomheder som er ifaldet et disciplinæransvar, er 61 pct. af det samlede antal virksomheder.

Revisionsvirksomhederne som er ifaldet et erstatningsansvar er ifaldet ansvaret i forbindelse med rådgivning. 50 pct. af de virksomheder som har været indklaget ved et erstatningsansvar er fundet skyldig, hvilket svarer til 25 pct. af de samlede sager om erstatning. Af det totale antal revisionsvirksomheder som der er indklaget, indenfor alle ansvarsområder er 4,8 pct. inden for erstatning.



Figur 6 Antal revisionsvirksomheder som er ifaldet ansvar - Egen tilvirkning

Strafansvaret er tildelt en revisionsvirksomhed, hvilket udgør 100 pct. af domme som er offentliggjort omkring strafansvaret. Virksomheden er ifaldet ansvaret, da revisor ikke har overholdt sine forpligtelser og god skik ved udregning af selvangivelse. Derved kan det sammenlignes med disciplinærsagerne. Sagen omkring strafansvaret udgør derved kun næsten 2 pct. af de samlede sager hvor virksomheden er ifaldet et ansvar.

Ud af den samlede antal af godkendte revisionsvirksomheder er 9,5 pct. blevet indklaget og 4,9 pct. er tildelt et ansvar. Derudaf er 94,3 pct. indenfor disciplinæransvaret og 3,8 pct. er indenfor erstatningsansvaret.

8.3.2 Revisorer

Samlet for alle tre ansvarsformer er revisorer i 73,8 pct. fundet skyldige i deres forsømmende handling og er ikendt et ansvar. Revisorer er i et større omfang ifaldet et ansvar inden for disciplinæransvar, end inden for de andre ansvarsformer. Revisionsvirksomheder er ved erstatnings og strafansvaret i højere grad ifaldet ud fra andelen af sager.



Figur 7 Omfang af revisorer der er ifaldet ansvar - Egen tilvirkning

Revisorer er i 98,9 pct. af det samlede antal som er ifaldet ansvar ifaldet et disciplinæransvar, hvorimod kun 1 pct. er ifaldet et erstatningsretligt ansvar og ingen er ifaldet et strafansvar. Inden for disciplinæransvaret er 74 pct. af de revisorer der klages over fundet skyldige.

Alle kan indklage revisorerne ved Revisornævnet, så længe de har en retlig interesse i sagen. Ligeledes kan alle indklage revisor for erstatningsretlig ansvar, hvis de har haft et tab ved revisors forsømmelser. Det er lettere at bevise revisors forsømmelser og mangler ved ikke at have levet op til sine pligter og god revisorskik, end det er at bevise og dokumentere et tab og årsagssammenhæng, som skal være tilstede for at ifalde et erstatningsretligt ansvar. Derved er flere revisorer også fundet skyldige i ikke at have levet op til et disciplinæransvar end erstatningsansvar. Dertil indgår der en uvist antal af forlig i sager, som kunne have været en erstatningssag, mere herom i kapitel 9.

Samlet er 63 pct. af revisorerne som er ifaldet et ansvar registrerede revisorer og 37 pct. er statsautoriserede revisorer. Ved disciplinæransvaret er størstedelen, 63 pct., af de revisorer som ifalder et ansvar registreret, hvorimod ved erstatningsansvaret er to ud fra tre revisorer

statsautoriserede. Ligesom ved revisionsvirksomhederne er størstedelen af revisorerne ved erstatningsansvaret ifaldet sit ansvar i tilknytning til deres rådgivning.

Årsagen til denne fordeling af registrerede og statsautoriserede revisorer må grunde i forskellen i uddannelsesniveaue, da statsautoriserede revisorer har en højere uddannelse, der er længere og mere kompleks end registrerede revisorers. Det må fortolkes af resultaterne, at statsautoriserede revisorer laver færre grundlæggende fodfejl end registrerede revisorer, men ved rådgivningen synes statsautoriserede revisorer dog i stedet ikke at kende begrænsningerne for deres kompetencer. Derved ender de med at tage munden for fuld, og lever ikke op til pligterne hertil, mens registrerede revisorer i stedet foretager flere fodfejl i de grundlæggende principper som revisorer varetager.

Dertil er andelen af registrerede revisorer som er tildelt en bødestraf inden for disciplinæransvaret også større end andelen af statsautoriserede revisorer i forhold til de samlede revisorer som er ifaldet et ansvar. Registrerede revisorer udgår 60 pct. af de samlede revisorer som er tildelt en bødestraf i forbindelse med tilsidesættelse af god revisorskik. Af den samlede andel af registrerede revisorer, der er ifaldet et ansvar, har 73 pct. fået en bødestraf, mens det er 84 pct. af de samlede statsautoriserede revisorer. Dertil må det konkluderes, at statsautoriserede revisorers forsømmelser anses som grovere og derved i større omfang straffes med bøde. Endvidere tildeles flere registrerede revisorer også advarsler for deres tilsidesættelse af god skik.

Yderligere er 15 registrerede og 5 statsautoriserede revisorer tildelt en tillægsbøde. Derved er flere registrerede revisorer tildelt en tillægsbøde i perioden. Dette svarer til 8,4 pct. og 4,8 pct. af henholdsvis registrerede og statsautoriserede revisorer.

Revisornævnet har mulighed for at fjerne revisors godkendelse, hvis de vurderer at revisors overtrædelser er så grove, at revisor ikke længere kan varetage erhvervet som offentlighedens tillidsrepræsentant forsvarligt. Nævnet har dog på intet tidspunkt i perioden frataget en revisor sin godkendelse. Nævnet har dog i enkelte sager overvejet at anvende straffen.

I forhold til det samlede antal af godkendte revisorer for 2014 af henholdsvis registrerede og statsautoriserede revisorer er 7,1 pct. af alle revisorer ifaldet et ansvar, hvoraf 5 pct. af de

statsautoriserede revisorer og 9,4 pct. af de registrerede revisorer, er ifaldet et ansvar inden for enten disciplinær eller erstatning.

8.4 Farerne

Revisorerne og virksomhederne er i størst udstrækning ifaldet et ansvar inden for disciplinæransvaret. Den største fare for revisorerne er derfor ikke at leve op til god revisorskik ved udførelsen af §1, stk. 2-erklæringer. Dertil ligger risikoen at revisor ikke opfylder de formelle krav, der stilles ved erklæringsafgivelsen, såsom at udarbejde tilstrækkelig dokumentation for revisionsbevis eller udarbejdelsen af protokol i tilknytning til revisionen. Et andet område hvori faren for revisorerne er høj, er inden for forbehold og supplerende oplysninger. 44 pct. af de revisorer som er ifaldet et disciplinæransvar har ikke afgivet en korrekt eller mangler en supplerende oplysning og/eller forbehold i deres påtegning.

Risikoen for at tildeles en høj straf er størst inden for erstatningsansvaret, da erstatningen fastlægges ud fra tabet. Dertil er faren for at ifaldes et erstatningsansvar er størst inden for rådgivning af klienterne. Straffen som gives ved erstatning ligger langt over niveauet for de andre ansvarsformer, hvilket afspejler at straffen er ubegrænset. Selvom revisorer i langt større udstrækning ifaldes et disciplinæransvar, er bødestrafte langt mindre end ved erstatning, hvor den laveste straf i perioden er på kr. 812.000 plus sagsomkostninger. Revisorerne skal derfor for at undgå at ifalde et erstatningsansvar sætte sig ordentligt ind i lovgivningen inden for de områder de rådgiver på.

Kapitel 9 Forlig

Andel af sager hvor revisionsvirksomhederne og revisorerne indgår forlig inden disse når til retten, er et mørklagt område. Det er følsomme oplysninger for branchen og at få en indsigt i dette er vanskeligt. Desuden er det ikke noget som revisionsvirksomhederne fører statistikker over, er jeg blevet oplyst.

Jeg har været i kontakt med "the big three" revisionsvirksomheder i Danmark; Deloitte, PWC og EY, men ingen har ønsket at udlevere oplysninger om emnet.

Medarbejder fra Deloitte oplyste dog at det var forsvindende få sager de havde, nok kun 1-2, hvor de var nødsaget til at indgå forlig, hvor der blev henvist til sager omkring honoraret og sager omkring erstatning. Ligeledes udtrykker EY at det var en brøkdel af sagerne som blev til erstatningssager, da de fleste af sagerne førte til enighed eller forlig inden det var afgivet stævning.

Derudfra må det konkluderes, at de fleste sager omkring revisorer og revisionsvirksomheder aldrig når til en retssag, da revisionsvirksomhederne eller revisorerne og klienterne bliver enige om en løsning inden da. Desuden sondre revisionsvirksomhederne altid imellem om klager stadig er kunde eller ej, samt der i overvejelserne bliver inddraget størrelsen på kunden.

Kapitel 10 SØIK

Til fastsættelsen af SØIK's holdning og sagshåndtering har jeg interviewet Senior anklager Svend Udengaard som er ansat hos SØIK.

Når SØIK modtager en sag hvor revisorer og/eller revisionsvirksomheder er indblandet, bliver sagen først varetaget af den øverste ledelse inden for politi og juridisk side, hvor der vil være en revisor med i opstarten (Udengaard, Bilag 3:7-11). Derefter visiteres sagen inden for søjlerne af organisationen, hvor der er ikke er en specifik gruppe som tager sig af sager hvor revisorer er involveret. Hvorved det er de faggrupper som sagen omhandler der derefter behandler sagen. Typisk er revisorer involveret i tilknytning til deres rådgivning i forbindelse med en kriminelt handling som er begået af klienten (Udengaard, Bilag 3:34-36, 41-43). Allerede i starten af processen vurderes det hvorvidt sagen har et civilrets udgangspunkt eller om den har karakter af et strafansvar eller disciplinæransvar (Udengaard, Bilag 3:155).

Før 1. juni 2014 indgik SØIK rammekontrakter med tre revisionsvirksomheder, som samarbejdede med SØIK til at afgive objektive erklæringer som bruges som bevis ved sagerne. Generelt anvender SØIK revisionsvirksomhedernes ekspertise ved sager, hvor de ikke selv har kompetencerne inden for området, fx ved revision og rådgivning. SØIK benytter uafhængige revisionsvirksomheder i sags processen, da det er komplekst og kræver viden og ekspertise at analysere på revisors udførte arbejde for at finde fejl og mangler. Efter 1. juni i år indgår SØIK ikke længere en samlet rammeaftale for hele anklagemyndigheden, men i stedet benytter man

sig af SKI-aftaler, hvor de enkelte dele af landets anklagemyndigheder kan indkøbe de ydelser som de skal bruge i forbindelse med sager. Svend Udengaard var centraliseret til at varetage rammekontrakterne og varetager dem stadig i den nye ordning for SØIK. Ifølge ham havde SØIK og de revisionsvirksomheder som de havde indgået rammekontrakten med et fantastisk samarbejde. Typisk besvarede virksomhederne spørgsmål, der var stillet på forhånd som sædvanligvis også havde været fremlagt for forsvarerne. Revisionsvirksomhederne fungerer som neutrale rådgivere i sagen (Udengaard, Bilag 3:49-57).

I forbindelse med den nye ordning har SØIK valgt at ansætte CMA'er til at være en del af processen i sager hvor revisorer er involveret (Udengaard, Bilag 3:137). Eksterne revisionsvirksomheder vil derfor indkøbes i henhold til SKI-aftalen, hvis dette er nødvendigt for sagen og vil anvendes til at give det allerede udførte arbejde den objektive godkendelse der kræves (Udengaard, Bilag 3:140-142).

SØIK anser det, at revisorerne bliver sigtet før de bliver tiltalt, som et privilegium for revisorerne, da det giver en retning i forhold til at skaffe sig en advokat og ikke at udtale sig i sagen (Udengaard, Bilag 3:12-14). Til spørgsmålet om hvordan det besluttes om hvorvidt det er revisoren eller revisionsvirksomheden som skal anklages ved sagerne svarer Udengaard: "Forudsætningen for at man kan rejse tiltale imod en juridisk person er jo, at der er nogle fysiske personer, som har forbrudt sig" (Bilag 3:85-86), hvortil han forklarer at man i processen altid starter med den fysiske person, altså revisor, og først derefter kigger på den juridiske person, revisionsvirksomheden (Udengaard, Bilag 3:93).

Kapitel 11 Konklusion

I konklusionen gengives resultaterne for analysen, samt relevant teori. Formålet med konklusionen er at samle besvarelsen for problemformuleringen og problemstillingerne.

For at revisor eller virksomheden kan ifaldes et ansvar, skal revisor have tilsidesat sine pligter og/eller ikke udført sit arbejde i overensstemmelse med loven og standarderne. For at ifalde et erstatningsansvar skal revisor eller revisionsvirksomheden have handlet forsætligt eller uagtsomt, hvilket skal have ført et tab for enten klienten eller tredjemand. Ved erstatningsansvaret ifaldes revisor eller revisionsvirksomheden et ansvar ved tilsidesættelse af professionsansvaret, hvilket er den rimelighed man kan forvente at revisorer udføre deres arbejdsopgaver med. Professionsansvaret opstilles ud fra antagelsen om hvorledes en bonus-pater-revisor vil agere. I strafansvaret ifaldes et ansvar når revisorer og virksomheder har overtrådt, loven hvor der er lovhjemmel inden for straffeloven eller anden særlovgivning. Ansvaret kan ifaldes ved en aktiv handling eller en passiv udeladelse fra revisors side, hvilket kan straffes med enten bøde eller fængsel. Jævnfør STRL §156, 1.pkt. kan man ifalde strafansvar ved udøvelse af offentlig tjeneste og erhverv. I straffeloven er udgangspunktet at revisorer skal have handlet forsætligt for at ifaldes et ansvar, ved uagtsomhed skal der være hjemmel i paragraffen for overtrædelsen. Revisorer indklages for Revisornævnet når udeladelsen eller handlingen ikke har vilkårene for at kunne ifaldet et strafansvar. Inden for disciplinæransvaret ifaldes revisorer og revisionsvirksomheder et ansvar for at have tilsidesat god revisorskik ved afgivelsen af erklæringer med sikkerhed jf. §16 stk. 1 og RL §1, stk. 2. Tilknyttet god revisorskik er at revisor agere som offentlighedens tillidsrepræsentant, hvor uafhængighed og efterlevelsen af det etiske regelsæt er fundamentalt. God revisorskik er et samlet begreb af forskellige skikregelsæt, såsom revisions- og rådgivningsskik mm. Ved overholdelse af love og standarder sikrer revisor god revisorskik. God skik indbefatter ligeledes at revisor jf. RL note 62 udviser adfærden af en god, omhyggelig, faglig kompetent revisor, som udfører sit arbejde med hurtighed og nøjagtighed.

Revisorer og revisionsvirksomheder er i størst udstrækning ifaldet et ansvar inden for afgivelsen af erklæringer med sikkerhed. Både inden for disciplinær- og erstatningsansvaret er revisorer fundet skyldige ved udarbejdelsen af erklæringer med sikkerhed. 73,8 pct. af revisorer som er indklaget, er ifaldet et ansvar inden for ét af ansvarsområderne.

Inden for erstatningsansvaret er 75 pct. af de indklagede revisorer ifaldet et ansvar, ved at have handlet uagtsomt. Revisorerne er i størstedelen af sagerne indklaget i tilknytning til deres rådgivning af klienten, hvor de ikke har levet op til god revisorskik og lovgivningen. Revisionsvirksomhederne er i 50 pct., af de indklagede sager med virksomheder ifaldet et ansvar, hvilket udgør 25 pct. af de samlede sager for erstatning. Virksomhederne har tilsidesat god skik, omhu og forsigtighed som er forventeligt, samt har handlet culpøst ved rådgivningen af klienter.

Ingen selvstændige revisorer er ifaldet et strafansvar, men én revisionsvirksomhed er ikendt et strafansvar ved forsømmelse af udarbejdelsen af en selvangivelse for en skatteyder, hvor revisor har handlet groft uagtsomt, idet professionsansvaret og revisors fundamentale pligter er tilsidesat. Ved strafansvaret har revisionsvirksomheden ikke være påpasselig og karakteren af forsømmelsen kategoriseres som groft sløseri ved udførelsen af en erklæring med sikkerhed. Derved er alle af virksomhederne ved strafansvaret erkendt skyldig.

Virksomhederne og revisorerne er i størst udstrækning ifaldet et disciplinæransvar. Heri er alle revisionsvirksomhederne ifaldet ved ikke at have anvendt eller etableret og implementeret et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem som RL §12 og bekendtgørelsen om kvalitetskontrol, fra Erhvervsstyrelsen foreskriver. Revisorerne er i størstedelen af sagerne ifaldet ét disciplinæransvar for ikke at have opfyldt de formelle krav, som dokumentation for revisionsbevis, protokol, uafhængighedserklæring mm. Revisorer er i ca. 73 pct. af sagerne ifaldet et ansvar ved ikke at have overholdt god skik heri. I 47 pct. af disse sager har revisor manglet eller ikke haft tilstrækkelig dokumentation for revisionsbeviset. I de fleste af sagerne har der været mere end én forsømmelse. Desuden er 44 pct. ikendt et ansvar for ikke at have en korrekt eller manglende supplerende oplysning eller forbehold, derudaf er 13 pct. af de samlede sager om manglende supplerende oplysning omkring ulovligt anpartshaverlån. Ligeledes har revisor i 42 sager ikke formået at give den korrekte konklusion på påtegningen, hvilket er i 15 pct. Derudover har 15 pct. af revisorerne har ikke overholdt uafhængighedsreglerne, hvilket er fundamentale for revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Dertil skal tilføjes at der i yderligere 11 pct. af sagerne ikke er overholdt uafhængighedsreglerne, da revisorer er ifaldet et ansvar for at have deltaget i krydsrevision. 74 pct. af de revisorer som der klages over ved Revisornævnet ifaldes et disciplinæransvar.

Den største risiko for revisorer i at ifalde et ansvar ligger inden for disciplinæransvaret, da de fleste revisorer er indklaget for Revisornævnet. Revisorer skal derfor være mere opmærksomme på at overholde god skik ved afgivelsen af erklæringer med sikkerhed, hvortil revisorer grundlæggende skal blive bedre til at give en korrekt konklusion på påtegningen i forhold til forbehold. Dertil ligger store farer for at ikendes et disciplinæransvar ved ikke at give et nødvendigt forbehold eller supplerende oplysning. Faren for at ifalde et erstatningsansvar er størst inden for rådgivning, hvor til revisorer skal sikre sig at de har den nødvendige viden for at kunne rådgive forsvarligt inden for området.

Af den samlede mængde af revisorer, som er ifaldet et ansvar udgør registrerede revisorer størstedelen. Inden for erstatning er størstedelen dog statsautoriserede revisorer som er ikendt et ansvar, hvorimod ved disciplinær er det registrerede revisorer. Det kan derved konkluderes at registrerede revisorer begår flere fodfejl end statsautoriseret revisorer, der i stedet begår flere fejl i forhold til at kendes deres egen kompetencer i forbindelse med rådgivningsopgaver.

Som tidligere angivet anvendes disciplinæransvaret ved sager som ikke har den grovhed, der skal til for at ifalde et strafansvar. For at ifalde et strafansvar i forhold til et disciplinæransvar skal revisors tilsidesættelse af sine pligter og professionsansvar være grovere, samt der skal foreligge en ond handling, ved at revisor fx ikke er påpasselig ved udførelsen af sine arbejdsopgaver.

SØIK håndterer sager omkring særlig økonomisk og international kriminalitet. SØIK benytter, i forbindelse med sager hvor revisorer og/eller revisionsvirksomheder er involveret sig af neutrale revisionsvirksomheder til at fastlægge hvilke forsømmelser som der har været i det udførte arbejde. Ved ændringen til at anvende SKI-aftaler i stedet for rammekontrakter, har SØIK valgt at ansætte CMA'er, som skal bruges i sags processen. Allerede i starten af processen vurderes det hvorvidt sagen videre skal håndteres, og om det er revisor eller revisionsvirksomheden som anklages.

Kapitel 12 Perspektivering

Jeg har i dette speciale fastlagt og analyseret omfanget af revisorers ansvar inden for erstatning, straf og disciplinær. Dertil kan det være interessant at undersøge i hvilken påvirkning den nye revisoruddannelse vil få, samt bevæggrundene for at opstille en ny uddannelse.

En anden og interessant retning som kunne være interessant at analysere er den fremtidige påvirkning af den nye revisoruddannelse. Fra 1. januar 2014 trådte den nye revisoruddannelse i kraft, hvor en 5-årig kandidatuddannelse er et krav. Med den nye uddannelse kommer der kun til at være én form af godkendt revisor, nemlig statsautoriseret revisor. Ændringen i uddannelsen skal sikre kvaliteten, samt samfundets forventninger og behov til revisorer. Kvaliteten skal sikres igennem et høj fagligt og stabilt niveau som opnås igennem uddannelsesforløbet. FSR vil føre tilsyn med den nye uddannelse så fagligheden og kvaliteten som kendetegner statsautoriserede revisorer forbliver (FSR, 2013b). Uddannelseskravene som blev stillet til uddannelsen som registreret revisor var færre end der blev stillet til uddannelsen som statsautoriserede revisorer, men dette ændres i den nye revisoruddannelse.

Majoriteten af revisorer som er ifaldet et ansvar er registrerede revisorer. Den nye uddannelse for revisorer skal kvalitetssikres, ved at sørge for at revisorer overholder sine pligter og ikke mindst god revisorskik. Det interessante er derfor om antallet af revisorer, som ifaldes et ansvar vil falde over tiden. Ud fra resultaterne fra analysen, må det konkluderes at være tilfældet, idet statsautoriserede revisorer i mindre grad er ifaldet et ansvar. Der må i fremtiden især kunne ses et fald i antallet af revisorer som ifaldes et disciplinæransvar.

En anden interessant vinkel på emnet omkring den nye revisoruddannelse er revisionsvirksomhedernes forventninger. Hvilke forventninger har de til fremtiden? Ændres deres forventninger ved den nye revisoruddannelse? Mener de at flere vil vælge at tage uddannelsen til statsautoriseret revisor, nu hvor registreret revisor ikke længere er en mulighed.

Størstedelen af revisorerne er ifaldet et disciplinæransvar ved Revisornævnet. Det kunne derved være interessant at foretage en dybdegående undersøgelse af revisorernes holdning til begrebet god revisorskik. Ved revisorer hvad god revisorskik indeholder og hvordan de opretholder det i udførelsen af deres arbejdsopgaver? Da god skik ikke er et fastlagt begreb, kan det være svært at følge samt kontrollere om det overholdes, da det kræver stor viden, men samtidig også stor indsigt i det udarbejdede. Der er med garanti mange fejl som aldrig opdages, da det ikke er muligt og nogle fejl er ikke væsentlige for regnskabet.

Desuden vil det være interessant at undersøge påvirkning af Revisortilsynets kontrol af virksomhedernes og revisorernes. Hvordan ser revisionsvirksomhederne og revisorerne på kvalitetskontrollen? Mener de den gavner tilliden til revisionsbranchen eller skaden den branchen.

Revisortilsynet indklager revisor og/eller revisionsvirksomheden hvis god skik ikke er overholdt. Dette er med til at bibeholde kvaliteten af virksomhedernes arbejde. Det er dog begrænsninger i tilsynets arbejde, idet det ikke er muligt for dem at kontrollere alle sager og revisioner. Derfor foretager tilsynet skikprøver ved kontrollen i virksomhederne. Det giver et indblik i hvilke mangler og fejl som revisorerne og virksomhederne foretager. Begrænsningen for Revisortilsynet afspejler revisorernes begrænsning ved udførelsen af revision og påtegningen. Revisorerne foretager også kun stikprøver ud fra antagelsen om at finde væsentlige fejl og mangler i regnskaberne.

Kapitel 13 Litteraturliste

- Andersen, I. (2009). *Den skinbarlige virkelighed - vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne* (4.th ed.) Forlaget Samfundslitteratur.
- Bitsch Olsen, P., & Pedersen, K. (2002). Kapitel 10 kvalitetsbeskrivelse. *Problemorienteret projektarbejde* (pp. 189-205) Samfundslitteratur.
- Bøg, K. C., & Kiertzner, L. (2013). *Professionsetik for revisorer* (1.th ed.) Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.
- Bønsting, S. (2004). God skik-regler – hvem bestemmer indholdet?(U.2004B.1)
SKM2011.526.BR, (Byretten 03.03.2011).
- Danmarks Statistisk. (2012). *Bogføring og revision, skatterådgivnings omsætning i procent* Danmarks statistik.
- Daidsen, C. (2011). In Riise Johansen T. (Ed.), *Danske perspektiver på revisorer og revision* (1.th ed.). Kbh.: Karnov Group.
- Bekendtgørelse Om Godkendte Revisorers Erklæringer (Erklæringsbekendtgørelsen) , 468 af 17.06.2008, (2008a).
- Bekendtgørelse Om Godkendte Revisorers Og Revisionsvirksomheders Uafhængighed, 663 af 26.06.2008, (2008b).
- Årsregnskabsloven, 395 af 25.05.2009, (2009).
- Bekendtgørelse Om Register Over Godkendte Revisionsvirksomheder Og Over Godkendte Revisorer (Revireg), 225 af 10.03.2010, (2010).
- Bekendtgørelse Om Register Over Godkendte Revisionsvirksomheder Og Godkendte Revisorer (Revireg), 1407 af 11.12.2013, (2013).
- Bekendtgørelse Om Revisornævnet, 125 af 04.02.2014, (2014).

Erhvervsstyrelsen. (05.02.2014). *Meddelelse om revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed*.

[http://www.fsr.dk/~media/Files/FSR/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringso
pgaver/Faglige%20notater%20og%20artikler/revisors_afgivelse_erklæringer_med_sikkerhed.ashx](http://www.fsr.dk/~media/Files/FSR/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringso
pgaver/Faglige%20notater%20og%20artikler/revisors_afgivelse_erklæringer_med_sikkerhed.ashx);

Bek. Om Kvalitetskontrol Og Revisortilsynets Virksomhed, 337 af 10.05.2004, (2004).

Bek. Om Kvalitetskontrol Og Revisortilsynets Virksomhed, 487 af 13.05.2013, (2013).

Erstatningsansvarsloven, 266 af 21.03.2014, (2014).

Friis Hansen, S., & Krenchel, J. V. (2011). *Dansk selskabsret 2 - kapital-selskaber* (3.th ed.). København:
Thomson Reuters Professional A/S.

FSR, d. r. (19.07.2013). *Revisors erstatningsansvar*. Retrieved August 15, 2014, from

<http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Politiske%20maerkesager/Revisors%20erstatningsansvar>

Internationale Standarder, Om Revision Og Kvalitetsstyring Samt Yderligere Krav Ifølge Dansk
Revisorlovgivning, (2011).

FSR, d. r. (2012). *Analyse: Udviklingen i omfanget af revisionsanmærkninger - september 2012*.

[http://www.fsr.dk/~media/Files/Presse%20og%20nyheder/Analyser/Analyser/Udvikling%20i%20antal
let%20af%20anmærkninger%20FINAL.ashx](http://www.fsr.dk/~media/Files/Presse%20og%20nyheder/Analyser/Analyser/Udvikling%20i%20antal
let%20af%20anmærkninger%20FINAL.ashx);

FSR, d. r. (2013a). *Analyse: Branchen i tal, rapportnr.2245-*

7534.<http://www.fsr.dk/~media/Files/Presse%20og%20nyheder/Analyser/Analyser/2013/Brancheanalyse%20-%20FINAL-v2.ashx>;

FSR, d. r. (2013b). *Fremtidens revisoruddannelse - ny revisoruddannelse i 2014*. Retrieved august 26, 2014,
from

<http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Politiske%20maerkesager/Fremtidens%20revisoruddannelse>
[se](#)

FSR, d. r. (2014a). *Obligatorisk efteruddannelse*.<http://www.fsr.dk/Kurser/Obligatorisk%20efteruddannelse>;

FSR, d. r. (2014b). *Revision og årsregnskaber - hvem står på for årsregnskabet, 3.th.ed*.

<http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Publikationer/FSR-Revisionsfolder.ashx>;

FSR, d. r., & Dansk erhverv. (2011). *Revision giver bonus på bundlinjen*.

<http://www.fsr.dk/~media/Files/Presse%20og%20nyheder/Analyser/FSR-survey/Undersøgelse%20om%20værdien%20af%20revision%20FINAL.ashx>;

Füchsel, K., Gath, P., Langsted, L. B., & Skovby, J. (2010). *Revisor - regulering og rapportering* (2.th ed.). København: Thomson Reuters Professional A/S.

Fulgsang, L., Hagedorn-Rasmussen, P., & Bitsch Olsen, P. (2010). *Teknikker i samfundsvidenskaberne* (1.th ed.) Roskilde Universitetsforlag.

Greve, V., & Langsted, L. B. (2000). *Hovedlinier i erhvervsstrafferetten* (1.Oplag, 5. Udgave ed.) Jurist og Økonomforbundets Forlag.

Harboe, T. (2006). *Indføring i samfundsvidenskabelig metode* (4.th ed.) Samfundslitteratur.

Heldbjerg, G. (1997). Kapitel 2 videnskabsteori, paradigmer og metodesynsvinkler. *Grøftgravning i metodisk perspektiv* (pp. 26-47) Samfundslitteratur.

U2014.1346H, (Højesteret 05.02.2014).

U2010.1964H, (Højsteret 21.04.2010).

IFAC. (2012). Handbook of the code of ethics for professional accountants. [ISBN: 978-1-60815-124-0]

ISA 570: Going Concern, (2011a).

ISA 705: Modifikationer Til Konklusionen i Den Uafhængige Revisors Erklæring, (2011b).

Jepsen, C. (20.09.2013). *10 myter om revisionsbranchen*.

http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Publikationer/FSR_Pjecen%20om%20Myter%20FINAL.ashx;

Jepsen, C. (2014). *FSR nøgletal: Revisorbranchen 2013 - rapportnr. 2245-7534*.

<http://www.fsr.dk/~media/Files/Presse%20og%20nyheder/Analyser/Analyser/2014/Brancheanalyse%202014%20FINAL.ashx>;

Jepsen, C., & Speizer, M. (2013, 01.07.2013). Nr. 7: Finanskrisen har kostet på tillidskontoen hos virksomhederne. Message posted to

http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Vi%20mener/Ledere%20i%20Revision%20-%20Regnskabsvaesen/2013/Nr_7-Finanskrisen_har_kostet_paa_tillidskontoen_hos_virksomhederne

Kiertzner, L. (13.02.2014). *Revisornævnet – tema uafhængighed – nærtstående og krydsrevision.*

http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Kvalitetssikring/Revisornaevnet/Tema%20-%20uafhaengighed

Langsted, L. B., Andersen, P. K., & Kiertzner, L. (2012). *Revisor ansvar* (7.th ed.) Karnov Group Denmark A/S.

Nielsen, R., & Tvarnø, C. D. (2011). *Retskilder og retsteorier* (3.th ed.) Jurist- og økonomforbundets Forlag.

FED 2010.**ikke Optrykt i FED**, (Østre Landsret 08.04.2010).

OE.2011.B.1294.10, (Østre Landsret 11.03.2011).

SKM2012.281.ØLR, (Østre Landsret 16.03.2012).

OE.2009.B.885.08, (Østre Landsret 29.01.2009).

Revisorloven, 302 af 30/04/2003, (2003).

Revisorloven, 468 af 17.06.2008 som ændret ved L 2009-02-24 nr. 133, L 2009-06-12 nr. 516, L 2010-06-25 nr. 718, L 2012-12-18 nr. 1231, L 2012-12-18 nr. 1232, L 2013-06-12 nr. 617 og L 2013-06-12 nr. 634, (2008).

83/2008, (Revisornævnet 01.06.2011).

20/2013, (Revisornævnet 02.12.2013).

15/2008-S, (Revisornævnet 03.12.2012a).

16/2008-S, (Revisornævnet 03.12.2012b).

43/2009, (Revisornævnet 05.07.2010).

38/2011, (Revisornævnet 05.10.2012).

79/2011, (Revisornævnet 05.11.2012).

59-2007-R, (Revisornævnet 06.05.2009).

1/2011, 49/2011, (Revisornævnet 11.06.2012a).

41/2011, (Revisornævnet 11.06.2012b).

7/2011, (Revisornævnet 11.10.2012).

72/2009, (Revisornævnet 11.10.2013).

70/2013, (Revisornævnet 12.03.2014).

40/2013, (Revisornævnet 12.12.2013).

41/2013, (Revisornævnet 12.12.2013).

19/2011, (Revisornævnet 13.02.2012).

6/2013, (Revisornævnet 13.02.2014).

68/2010, (Revisornævnet 13.03.2014).

30/2012, 32/2012, 35/2012, (Revisornævnet 13.09.2013).

93/2011, (Revisornævnet 14.05.2013).

28/2009-R, (Revisornævnet 14.06.2010).

116/2013, (Revisornævnet 15.04.2014a).

133/2013, (Revisornævnet 15.04.2014b).

51/2013, (Revisornævnet 15.04.2014c).

77/2012, (Revisornævnet 15.04.2014d).

45/2008-R, (Revisornævnet 15.09.2009).

101/2011, (Revisornævnet 15.11.2012).

32/2013, (Revisornævnet 15.11.2013a).

86/2010 Og 105/2011, (Revisornævnet 15.11.2013b).

123/2011, (Revisornævnet 17.04.2013).

92/2011, (Revisornævnet 17.12.2012).

48/2013, (Revisornævnet 18.11.2013).

44/2012, (Revisornævnet 18.12.2013).

25/2013, (Revisornævnet 19.12.2013).

57/2012, (Revisornævnet 20.02.2014).

60/2009, (Revisornævnet 20.12.2010).

8/2013, (Revisornævnet 20.12.2013).

Revisornævnet. (2014). *Om nævnet*. Retrieved August 13, 2014, from

<http://www.xn--revisornvnet-edb.dk/sw7828.asp>

112/2013, (Revisornævnet 21.03.2014a).

99/2012, (Revisornævnet 21.03.2014b).

23/2012, (Revisornævnet 21.10.2013a).

84/2012, (Revisornævnet 21.10.2013b).

85/2011, (Revisornævnet 21.11.2012).

30/2009-R, (Revisornævnet 21.12.2009).

71/2009, (Revisornævnet 21.12.2010).

67/2011, (Revisornævnet 21.12.2012).

57/2009, (Revisornævnet 22.10.2010).

82/2010, (Revisornævnet 23.10.2012).

14/2012, (Revisornævnet 23.10.2013a).

21/2012, (Revisornævnet 23.10.2013b).

33/2012, (Revisornævnet 23.10.2013c).

79/2012, (Revisornævnet.dk 23.10.2013d).

80/2008-R, (Revisornævnet 23.11.2009a).

81/2008-R, (Revisornævnet 23.11.2009b).

31/2007 Og 51/2008, (Revisornævnet 24.06.2010).

73/2012 Og 74/2012, (Revisornævnet 25.07.2013).

10/2009-S, (Revisornævnet 26.08.2010a).

20/2009-R, (Revisornævnet 26.08.2010b).

66/2011, (Revisornævnet 27.04.2012).

10/2011, (Revisornævnet 27.06.2012).

45/2010, (Revisornævnet 28.03.2011).

102/2013, (Revisornævnet 28.03.2014a).

114/2013, (Revisornævnet 28.03.2014b).

44/2010, (Revisornævnet 29.04.2011).

20/2012, (Revisornævnet 29.05.2013).

80/2010, (Revisornævnet 29.06.2011).

8/2011, (Revisornævnet 29.11.2011).

29/2011, (Revisornævnet 30.01.2012).

81/2010, (Revisornævnet 30.08.2011).

75/2012, (Revisornævnet 31.10.2013).

Revisortilsynet. (2014). *Www.revisortilsynet.dk*. Retrieved August 11, 2014, from

<http://revisortilsynet.dk/revisortilsynet>

Selskabsloven, 322 af 11.04.2011 som ændret ved L 2012-12-18 nr. 1231, L 2012-12-23 nr. 1383, L 2013-06-12 nr. 616, L 2013-06-12 nr. 634 og L 2013-12-10 nr. 1367, (2011).

Skattekontrolloven, 1264 af 31.10.2013, (2013).

SØIK. (2014). *Www.anklagemyndigheden.dk*. Retrieved August 11, 2014, from

<http://www.anklagemyndigheden.dk/Sider/statsadvokaten-for-saerlig-oekonomisk-og-international-kriminalitet.aspx>

Straffeloven, 1028 af 22.08.2013, (2013).

Sudan, S., Samuelsen, M., Parker, H., & Davidsen, C. M. (2012). *Revision i praksis* (1.th ed.). København: Karnov Group Denmark A/S.

V2010.B.1900.07 (FED2010.109), (Vestre Landsret 04.05.2010).

Kapitel 14

Bilag

14.1 Bilag 1: Oversigt over Revisornævnets kendelser anvendt til analyse

disciplinærkendelser fra 2014

140/2013 revisortilsynet
133/2013 revisortilsynet
128/2013 revisortilsynet
116/2013 revisortilsynet
113/2013 revisortilsynet
77/2012 revisortilsynet
51/2013
.12/2013
114/2013 revisortilsynet
102/2013 revisortilsynet
112/2013 revisortilsynet
99/2012
68/2013 revisortilsynet
38/2013
22/2013
70/2013
87/2013 revisortilsynet
81/2013
42/2012
53/2012+ 54/2012
34/2013 erhvervsstyrelsen
57/2012 erhvervsstyrelsen
57/2013
97/2011 7indbagt for
domstolene)
72/2013 revisortilsynet
94/2012 SKAT
86/2013 Revisortilsynet
.06/2013
97/2012
56/2013
.2/2013
54/2013 revisortilsynet

disciplinærkendelser fra 2013

.8/2013
25/2013 revisortilsynet
96/2012
90/2012
66/2013 revisortilsynet
45/2013 revisortilsynet
44/2012 SKAT
44/2013 revisortilsynet

43/2013 revisortilsynet
42/2013 revisortilsynet
33/2013 revisortilsynet
31/2013 revisortilsynet
41/2013 revisortilsynet
40/2013 revisortilsynet
100/2013 revisortilsynet
69/2013 revisortilsynet
55/2013 revisortilsynet
29/2013 revisortilsynet
20/2013
112/2011
92/2013
78/2013 revisortilsynet
48/2013 revisortilsynet
18/2013 SKAT
19/2013
89/2012
86/2010+105/2011
revisortilsynet og ES
68-71/2012 revisortilsynet
66/2012
32/2013 revisortilsynet
101/2012
30/2013 revisortilsynet
88/2013 revisortilsynet
76/2012
75/2012
53/2013 revisortilsynet
86/2012
82/2010
79/2012 revisortilsynet
63/2012 revisortilsynet
36/2012
33/2012 revisortilsynet
28/2013 revisortilsynet
21/2012
14/2012 revisortilsynet
.2/2012
84/2012 finanstillsynet
60/2012 revisortilsynet
23/2012 SKAT
26/2010 Revisortilsynet
95/2012
72/2009 erhvervsstyrelsen

50/2012 erhvervsstyrelse
 65/2012
 10/2013 erhvervsstyrelsen
 .09/2013 erhvervsstyrelsen
 .04/2013 eller 02/2013?
 30/2012+32/2012
 revisortilsynet+35/2012
 .6/2012 SKAT
 41/2012 erhvervsstyrelsen
 73/2012+74/2012
 erhvervsstyrelsen
 61/2010 ES + 61/2012
 Revisortilsynet
 34/2012 erhvervsstyrelsen
 104/2011 revisortilsynet
 62/2012 revisor tilsynet
 55/2012 revisortilsynet
 36/2011 SØK
 19/2012
 .09/2012
 52/2012 revisortilsynet
 129/2011 ES
 128/2011 ES
 20/2012 SKAT
 13/2013+ 15/2012
 revisortilsynet
 22/2012 politi
 .08/2012 ES
 .07/2012 ES
 .05/2012
 131/2011 ES
 130/2011 ES
 122/2011 revisortilsynet
 120/2011 revisortilsynet
 93/2011 revisortilsynet
 59/2012 SKAT
 57/2011
 119/2011 revisortilsynet
 123/2011 ES
 116/2012 ES
 113/2011 SKAT
 127/2011 ES
 126/2011 ES
 125/2011 ES
 121/2011 Revisortilsynet
 53/2010 ES
 52/2010 ES
 88/2011 revisortilsynet
 107/2011 ES
 .10/2010 ES
 114/2011 Revisortilsynet
 99/2011 Revisortilsynet

disciplinærkendelser fra 2012

67/2011 Revisortilsynet
 95/2011 SKAT
 74/2011 ES
 92/2011 Revisortilsynet
 115/2011 Erhvervsstyrelsen
 90/2011 revisortilsynet
 87/2011 revisortilsynet
 53/2011
 86/2011 revisortilsynet
 16/2011
 89/2011 revisortilsynet
 88/2010 SKAT
 85/2011 Revisortilsynet
 55/2011 erhvervsstyrelsen
 42/2011 revisortilsynet
 79/2011 revisortilsynet
 81/2011 revisortilsynet
 79/2010 revisortilsynet
 63/2011
 100/2011 revisortilsynet
 101/2011 revisortilsynet
 82/2011
 78/2011 revisortilsynet
 102/2011 revisortilsynet
 69/2011 SKAT
 7/2011 ES
 35/2011 revisortilsynet
 38/2011 ES
 91/2010 Revisortilsynet
 77/2011 revisortilsynet
 58/2011 revisortilsynet
 65/2011 revisortilsynet
 59/2011 revisortilsynet
 16/2008-S ES
 15/2008-S ES -
 dokumentfalsk ved landsret
 .9/2011 revisortilsynet
 51/2011 revisortilsynet
 33/2011
 10/2011 (indbragt for
 domstolen)
 32/2011 bank
 75/2011
 80/2011 revisortilsynet
 72/2011
 49/2011 ES+ 01/2011
 41/2011 revisortilsynet
 45/2011 revisortilsynet
 48/2011 SKAT
 66/2011 revisortilsynet

47/2011 skat
 73/2011 ES
 83/2011
 29/2010 ES
 26/2011
 30/2011
 19/2011 revisortilsynet
 30/2010 + 32/2010
 29/2011 Revisortilsynet
disciplinærkendelser fra 2011
 90/2010 skat
 34/2011
 .3/2011
 21/2011 revisortilsynet
 20/2011 revisortilsynet
 17/2011
 84/2011 revisortilsynet
 71/2010
 .8/2011 ES
 .6/2011 Revisortilsynet
 89/2010
 72/2010 ES
 57/2010
 52/2011 Revisortilsynet
 78/2010 ES
 68/2010 ES
 39/2010 ES
 81/2010 Revisortilsynet
 77/2010 revisortilsynet
 71/2008
 55/2010
 87/2010 revisortilsynet
 76/2010 revisortilsynet
 73/2010 ES
 36/2010
 66/2010
 23/2011 revisortilsynet
 37/2009 SØK (indbragt for domstolen)
 65/2010
 51/2010 ES
 23/2010
 .4/2010 revisortilsynet
 35/2010 ES
 28/2010 Revisortilsynet
 80/2010 Revisortilsynet
 31/2010
 83/2008 FSR
 46/2010 ES
 48/2010 ES

17/2010
 34/2010
 56/2010
 56/2009 ES
 44/2010 revisortilsynet
 45/2007-S+64/2008-S+24/2010 revisortilsynet
 47/2010 revisortilsynet
 49/2010
 45/2010
 19/2010
 44/2009
 13/2009
 13/2010
 .3/2009
 47/2008
 22/2009
disciplinærkendelser fra 2010
 71/2009 revisortilsynet
 63/2009
 60/2009 revisortilsynet
 22/2011
 .8/2010 revisortilsynet
 .6/2010
 26/2009
 21/2010
 .2/2010
 12/2010 revisortilsynet
 52/2009 revisortilsynet
 57/2009 revisortilsynet
 46/2009
 12/2008 Finanstilsynet
 31/2009-R
 49/2009
 21/2009-R
 41/2009 revisortilsynet
 42/2008 ES, 46/2008, 50/2009 og 51/2009, 59/2009 Revisortilsynet
 20/2009-R
 10/2009-S
 .7/2008-S
 78/2008-S
 65/2008-S
 43/2009
 38/2009-S
 .5/2010
 50/2008-R revisortilsynet
 31/2007 + 51/2008 revisortilsynet
 29/2009

86/2008-R
60/2008-R revisortilsynet
28/2009-R revisortilsynet
.9/2009-S
.1/2009-S ES
85/2008-R SKAT
55/2009-S ES
47/2009
25/2009-R
70/2007-R
revisorvirksomhed
26/2008-R revisor
75/2008
69/2008-R revisortilsynet
61/2009 SKAT
56/2008-S ES
.7/2009-R
61/2008-R revisortilsynet
40/2009-S revisortilsynet
18/2009-R revisortilsynet
44/2008-R revisortilsynet
39/2009-S revisortilsynet
35/2009-S ES
34/2009-S ES
68/2008-R revisortilsynet
.8/2009-R
56/2007-R revisortilsynet
35/2008-R
19/2009-R revisortilsynet
72/2008-S Skat

disciplinærkendelser fra 2009

84/2008-S energistyrelsen
79/2008-R revisortilsynet
59/2008-R revisortilsynet
45/2009-R revisortilsynet
30/2009-R revisortilsynet
.5/2009-R
19/2008-R
81/2008-R ES
80/2008-R ES
70/2008-S ES
43/2008-S + 24/2009-S
revisortilsynet
16/2009-R revisortilsynet
15/2009-R
10/2008-S
forsikringsselskab
39/2008-R revisortilsynet
58/2008-R revisortilsynet
30/2008S+R
54/2008-R skat

40/2008-R revisortilsynet
38/2008-R revisortilsynet
.2/2009-R
57/2008-S
45/2008-R revisortilsynet
27/2009-S
46/2007-R revisortilsynet
62/2008-R revisortilsynet
74-2008-R
18-2008-S
52-2004-S SØIK
59-2007-R
49-2007-R revisortilsynet
40-2004-S SØIK
62-2007-R
53-2008-R revisortilsynet
.1-2008-S
25-2008-R
33-2008-S
10-2007-R
36-2008-R
52-2008-R revisortilsynet
31-2008-R revisortilsynet
52-2007-S revisortilsynet
49-2008-R revisortilsynet
.3+4-2008-R
22-2008-R
34-2007-S
23-2008-R revisortilsynet
50-2006-R SØIK
disciplinærnævnet afgørelse
52-2005-R revisortilsynet

14.2 Bilag 2: Interviewguide

Temaer	Interviewspørgsmål
Briefing og præsentation	• Jeg præsenterer mig selv, mit speciale og hvilke hovedemner jeg vil komme ind på i løbet af interviewet. • Jeg beder interviewpersonen præsentere sig selv.
Generelt om SØIKS arbejdsproces.	• Hvordan er jeres interne arbejdstilrettelæggelse?
Generelt om processen med specialister	• Hvordan forløber samarbejdet med specialister ud fra dine erfaringer? ◦ I hvilke forbindelser samarbejder SØIK med specialister? • Hvordan er din opfattelse af SØIK og revisionsspecialisternes samarbejde? (godt/dårligt)
Processen omkring sager med revisorer og revisionsvirksomheder	• Hvordan håndteres sager hvor revisorer og/eller revisionsvirksomheder er indblandet? ◦ Hvordan bestemmes det om det er revisor personlig der indklages eller om det er revisionsvirksomheden som skal indklages? ◦ Er der forskel på håndtering ved de forskellige ansvarsformer; erstatning, straf og disciplinær? • Hvordan er SØIK's holdning til revisors ansvar? ◦ Hvor vil du sige farerne ligger for revisor?
Afslutning	• Er der noget du synes er vigtigt at få med som jeg ikke har spurgt om? • Tak for interviewet, det har været spændende og lærerigt.

14.3 Bilag 3: Transskription af interview

Du sagde forleden, da vi talte sammen at der ikke var så mange sager omkring revisorer?

Altså, jeg har ikke selv haft, jeg tror nok at der har været et par straffesager. Jeg havde fokus på disciplinærsagerne. Jeg tror der har et par sager hvor revisorer er indblandet. Jeg mener ikke at vi i de sidste 10 år har haft domfældelser af revisorer, vi har haft revisorer inde i forbindelse med opstarten af en sag. Det er således at når vi får anmeldelse i en sag, så er der en gruppe bestående af den øverste ledelse for både politi og jurist siden, der vurderer om der er noget i den her anmeldelse og hvad vej skal vi gå og hvor mange ressourcer vil vi sætte af. Når man så går videre, jamen så kan det være at man finder ud af at jamen i den her sag tror vi går ud at tager rådgiver med, så vi sigter revisorerne. En sigtelse følelse jo som en belastning, sådan vil man også selv føle det, men det er i virkeligheden at give folk en retning med at man kan have advokat og ikke skal udtale sig og alt muligt. Derfor er det sådan set et privilegium vi giver rådgiverne når vi sigter rådgiver. Set fra vores sted, selvom det følelse som en belastning og vi har haft hvor revisorer har været sigtet, jeg vil tro inden for de sidste 10 år har vi måske haft et par stykker hvor de sågar har været tiltalt, men mig bekendt, og jeg har undersøgt det for et halv år tilbage, da jeg fik spørgsmålet fra pressen, har vi ikke haft nogle her i SØIK hvor der er ske domfældelse af revisorer.

Altså jeg har haft fundet en straffedom, jeg kan dog ikke lige huske hvordan den var fra, hvor en revisor var indklaget af Anklagemyndigheden.

Ja, var det SØIK som havde haft den?

Der stod kun i domsfældelsen at det var Anklagemyndigheden, der havde indklaget, så derfor var jeg også lidt i tvivl om det var jer eller om det var...

Jamen det kan være i hele landet, men jeg mener nemlig ikke og det var godt være at vi har tiltalt nogle, men var der sket domsfældelse dér?

Ja han havde fået en straffedom på kr. 10.000. det var i forbindelse med udarbejdelsen af en selvangivelse, hvor han ikke havde, i forhold til ejendomsbeskatningen havde fået en anden revisor med ind over, få at se om han havde regnet rigtigt

Den sag kan jeg ikke huske at vi har haft og den lyder også som om den ligger på et niveau hvor vi typisk ikke er med, fordi vi oftest tager det der er lidt større. For at sige det pænt.

Okay, er det sådan nogle bestemte som tager sig af sager hvor revisor er indklaget eller er det bare hvem der nu lige har tid?

Jamen når vi får sager ind som sagt så bliver de visiteret og vi er delt op i to søjler her i huset. To straffesagssøjler, kan man sige også har vi en stab, det er der hvor jeg selv sidder i dag, hvor vi tager de mere generelle ting. Og i de to søjler der er en række faggrupper og jeg vil sige at en revisor kan jo være tilknyttet en sag om id'er, revisor kan være tilknyttet en sag om skat som vil være en anden faggruppe og revisor kan være tilknyttet en sag omkring kriminalitet i forbindelse den finansielle sektor, som vil være en tredje faggruppe. Vi har en seks-syv grupper i alt. Og jeg vil sige, der hvor jeg vil hen det er at dem der tager sig af sagerne mod revisorer er dem, som har hovedsagen. Altså en revisor til typisk ikke sidde som en isoleret

person, fordi vi plejer at køre personkredsen omkring en kriminalitet, sammen i en sag. Dvs. revisor vil typisk være med ikke som den gode kriminelle men som en rådgiver der har været med i et eller andet forløb som vi mener er kriminelt og derfor kan den ryge i en hvilken som helst faggruppe. Så det korte svar er vi ikke har nogle specialister, der siger er det revisorer så er det der. Vi har ikke en faggruppe der hedder revisorer kriminalitet. De hænger på som vedhæng fordi de ofte har en rådgiver funktion og ikke er hovedmand i forbindelse med den kriminelle handling. Beror ansvaret for vores brug af revisorer, men det er så noget helt andet, hvor vi jo bruger revisorer til at hjælpe os med at komme med uvildige erklæringer, som vi må dokumentere erklæringerne med jf. retsplejelovens §871, stk. 2 nr. 5, der kan vi så dokumentere en erklæring som kan bruges som bevis, men det er et andet plan. Det er der hvor vi bruger dem som værktøj til afdækning af kriminalitet. Der er det centraliseret hos mig og har på landsplan også været centraliseret hos mig indtil 1. juni, og hvorfor er det så ikke det mere? - det er det ikke mere fordi vi ikke længere indgår rammekontrakter for den samlede anklagemyndighed, men benytter os af SKIaftalen, hvor de enkelte dele af landets anklagemyndigheder selv vil købe ydelsen direkte i henhold til SKIaftaler, SKI er statens og kommunernes indkøb, som har et stort kontor ude på Bryggen, hvor de sidder også tager sig af alt mellem himmel og jord som den offentlige sektor har brug for, herunder revisionsydelser. Men altså frem til 1. juni i år har det været os, her hos statsadvokatorerne der har kørt det på landsplan.

Hvordan synes du det samarbejde I havde med de revisionshusene som rammeaftalen var med?

Altså det har været meget meget for tømt samarbejde. Altså vi har haft, gerne rammekontrakt med tre firmaer ad gangen. Vi har haft, her i sidste omgang, med PWC og så var det vel.. KPMG og Deloitte. Og vi har haft et primt samarbejde, primt betyder at selvfølgelig skal de være selvstændige, men når vi kan se i sagsforløbet, og det kan være meget tidligt har brug for revisorer jamen så tager vi dem med til at afdække nogle på forhånd stillede spørgsmål og ikke sjældent har vi clearet de spørgsmål med forsvareren allerede så vi ligesom er enige om et revisionstema der skal arbejdes efter, selvom det er os der engagerer revisorerne så er de at betragte som neutrale personer for straffesagen så jeg skal som anklager i ligeså høj grad tænke på hvilken retning man kunne få glæde af at stille spørgsmål, for at vise at personen ikke er haft gjort noget kriminelt, som at jeg skal tænke på at hvordan får vi bevist det og det. Og det følger jo af at vi som anklagemyndighed i modsætningen til forsvarer, skal være objektive, altså vi skal ikke finde ud af når vi får en anmeldelse AT manden er skyldig, men OM han er skyldig. Derfor skal vi belyse sagen 360 grader hvor en forsvarer derimod i princippet gerne må lyve, forstået på den måde at han må godt fuldstændig en øjet uden at få alle sandheder frem føre for at få en person frifundet, så har vi en helt anden opgave og det er den objektive opgave ved at vi har taget en uvildig revision ind.

Har i en bestemt proces hvorpå i bestemmer om det er revisor personligt der indklages eller om det er revisionsvirksomheden der indklages – hvad er det ligesom der går ind og bestemmer?

Jeg mener ikke at vi har haft nogle sager hvor vi har tiltalt revisionsfirmaet personligt. Der er jo i dag mulighed for at, i straffelovens almindelige del at rejse tiltale imod juridiske personer, men forudsætningen for at man kan rejse tiltale imod en juridisk person er jo at der er nogle fysiske personer, som har forbrudt sig. Så vi kan ikke bruge §26, som er, §§25-26-27, som er

der hvor vi har strafansvaret imod juridiske personer i straffeloven. De paragraffer kan vi sådan set ikke bruge med mindre at, og heller ikke til at oprette et objektivt ansvar, medmindre at der er nogle fysiske personer i den juridiske person som har forbrudt sig, derfor vil vi altid starte med de fysiske personer og jeg har ikke kendskab til at vi i noget tilfælde overhovedet har rejst tiltale imod et juridisk revisionselskab. Altså den juridiske person og ikke den fysiske.

Man starter altid med den fysiske person, nu må du stoppe mig hvis du ved alt om straffet. Det er således at får at kunne straffe så, skal man, for at sige det meget populært så skal der punkt ét, have udført noget som lovgiver har fundet at man ikke må udføre, som altså er kriminaliseret. Det kan bare for at tage det enkelt at den der dræber en anden straffes sådan og sådan, det sige at det er besluttet at man må ikke dræbe en anden. Man skal altså objektivt set have forbrudt sig. Derudover skal der være en grad af ond vilje, altså det skal være nogen der har gjort det med vilje og måske oven i købet har haft hensigt til det, altså i hvilke paragraffer det er, for at man kan straffe. For det er ondskaben vi straffer og ikke selv handlingen vi straffer. Så begge dele skal som udgangspunkt være opfyldt. Nu skal det ikke blive et lynfordrag i straffet, men hvorfor kan man så straffes for forsøg, jo fordi man siger det er den onde vilje man straffer, altså hvis en person tager en kniv og stikker ned i en død person, men tror vedkommende er levende..

Så bliver man straffet for det samme som hvis han var levende

Altså så bliver man dømt for forsøg på manddrab. Og på samme måde kan man sige at, her vil man også, revisorer vil også kunne, man vil også i økonomisk kriminalitetssammenhænge kunne straffe for forsøg, hvis man sådan set, når man laver de der transaktioner indser at man har til hensigt at lave noget kriminelt, hvis det så viser sig at det givetvis mislykkes, jamen så er det jo ikke fordi man har været mindre ond, derfor vil man så, hvis det mislykkes også straffes for forsøg på at have lavet den type økonomisk kriminalitet, mandatsvig eller hvad ved jeg, som det kan dreje sig om. Og hvor vil jeg hen med det, jo jeg vil hen med det når vi snakker om juridiske personer, hvor jeg siger at det er nødvendigt for at kunne straffe en juridisk person ar der er en fysisk person der i selskabet, der punkt ét har udført det man ikke må udføre lovligt, altså det der er kriminaliseret og punkt to har haft en ond vilje af en vis grad til at udføre den handling. For at man kan gå op på objektivt grundlag bagefter og straffe firmaet. Sådan er forholdet skruet sammen mellem juridiske personer og fysiske personer.

For lige at vende tilbage til at det ikke længere er jer der varetager rammeaftalerne som i havde med revisionsvirksomhederne. Hvorfor tror du at det er blevet ændret, til at det i stedet ligger hos de enkelte enheder? Er det fordi det ikke fungerede godt nok?

Det fungerede fantastisk godt, set fra mit synspunkt tror jeg også at det fungere bedre, men rigsadvokaten vil gerne samle så mange ressourcer om den helt koncentreret, direkte bekendtgørelse hos økonomisk kriminalitet i form af at vi køre straffesager og et EUs rammeudbud, vil nok, ja jeg bruger ikke al min tid, men det strækker sig typisk over 5-6-7-8 måneder fra man starter med udbuddet til man er i mål og har de firmaer man skal bruge og man kan bruge de næste fire år fx. Vi lavede rammekontrakter for fire år af gangen. Og for at spare os fra de ressourcer og fordi det er så komplekst et område har vi plejet at bruge Kammeradvokaten til hjælp også med at lave udbuddet, jamen så er det simpelthen for at spare ressourcer, så skønnede rigskommituren at det var billigere hvis vi bare brugte SKI, som i forvejen laver noget udbud. Og det var simpelthen baggrunden. Det var rent økonomisk

at man blev spurgt om man kunne få noget der var ligeså godt eller i hvert fald næsten ligeså godt for nogle færre ressourcer. Det var alene det, for det andet fungerede fantastisk godt også fordi vi som sagt kun havde tre firmaer, hvor hvis der nu er 6-7 firmaer, og i og med vi kun havde få firmaer, så fik de også ekspertise i at føre vores straffesager. Vi har så gjort det at vi har ansat, jeg tror vi har seks personer ansat her i min stabsadvokatur hvor i hvert fald de fire er revisorer med uddannelse, altså Cand.merc.aud og det har vi gjort for at sige at så kan vi måske også spare nogle penge, så har vi med i starten, men de er jo ikke uvildige på samme måde fordi de arbejder hos os, men de prøver på at være neutrale som er med fra starten og så på et senere tidspunkt tage et eksternt firma ind som så kan gennemgå det materiale som vores har lavet for at se om de kan blåstemple det. Og det er en langt, langt billigere løsning. Man kan se at vi regner med nu at vi måske kan klare os med 5-6-7-8-10 mio.kr om året på landsplan med ekstern revision ved at ansætte de her. Hvor af, vi har en enkelt sag hvor som kostede os den gang i omegnen af 35 mio. i ekstern revision som strakte sig over et par år og dvs. at vi spare virkelig mange penge ved selv at få nogle folk i huset også via SKI udelukkende bruge dem til at blåstemple det arbejde vores egne revisorer har lavet.

Skal lige se om jeg havde noget mere jeg ville spørger om som du ikke allerede har været inde på. Så der er hellere ikke forskellige måder at håndtere sager på, det er vel så først til sidst, når man ved om det skal været erstatningsansvar, strafansvar eller om man skal give den videre til Revisornævnet, så er der vel ikke forskellige måder I håndtere dem på?

Nej altså vi prøver at visitere sagen så tidligt som muligt for at bruge så få ressourcer som muligt, altså valgmulighederne er at vi kan afvise en sag og sige der er ikke noget i den, det kan være vi skønner det her det er mere et civilretligt anliggende end et strafferetligt anliggende, så vil vi skrive det tilbage eller det kan være vi siger det ser kriminelt ud det revisor har lavet men hvis det ikke er helt nok til en rigtig straffesag, jamen så kan det være vi siger det er en Revisornævns sag også behandler den på en anden måde end vi ville have haft gjort hvis det havde været en rigtig straffesag.

Vi prøver simpelthen at operasere sagen så præcist som muligt så tidligt som muligt og det er fordi der er kommet meget mere fokus på hvordan vi bruger ressourcerne. I gamle dage brugte vi rigtig lang tid. Tid er jo penge når det der personale vi skal have lønnet og der prøver vi simpelthen at stramme op for at få så meget for pengene som muligt. Uden at gå på kompromis med retssikkerheden selvfølgelig! Det er baggrunden for det fungerede rigtig godt med de rammekontrakter vi havde, men der var rigtig meget arbejde forbundet med at forny rammekontrakterne, så derfor..

Blev det lavet om?

Præcis..

Afslutningsvis blev der spurgt om Svend havde noget at tilføje, hvilket han ikke havde, hvor efter jeg takkede for hans tid og hans hjælp.