

KANDIDATAFHANDLING

En undersøgelse af hvordan Erhvervsstyrelsen håndterer sit mandat til at iværksætte undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder sammenlignet med FRC og Revisorsinspektionen

Erhvervsstyrelsen åbner undersøgelse af Danske Banks eksterne revision



A study of how the Danish Business Authority exercises its mandate to initiate investigations of auditors and audit firms in comparison with the FRC and the Swedish Inspectorate of Auditors

Navn: Mathias Skovdahl Hansen

Studienummer: 115829

Afleveringsdato: 15. maj 2019

Antal anslag: 181.773

Vejleder: Thomas Riise Johansen

Normalsider: 79,9

Executive summary

As a consequence of the accounting scandals in the early 2000s, the European Union passed Directive 2006/43/EC with the purpose to ensure audit quality and thus restore the public trust in financial information. To implement the Directive the Danish Parliament passed the updated Danish Act on Approved Auditors and Audit Firms effective from the first of July 2008, which among other things included a legal basis, regulated by the Acts paragraph 37-42, for the Danish Business Authority to conduct investigations into auditors and audit firms based on a suspicion of alleged misconduct in the audit of a company's financial statements.

Besides providing the Danish Business Authority legal basis to conduct investigations, the Act also provides legal basis for the Danish Business Authority to demand any documentation needed to investigate and assess an auditor or an audit firm, and further without warrant to enter a non-residential premises without a warrant, hence causing the Danish Business Authority to have both the executive, judicial and legislative powers. This has been met with great concern from the FSR – Danish Auditors. Based on an empirical approach this dissertation investigates how the Danish Business Authority exercises its mandate to initiate investigations of auditors and audit firms in comparison with the FRC and the Swedish Inspectorate of Auditors.

Using annual activity reports supplemented by explicitly selected current and passed investigations, the analysis part of the thesis provides a fundamental understanding of how the Danish Business Authority has been exercising its mandate and furthermore points key differences and similarities with FRC and SIA as it relates to the implementation practices. It is concluded that investigations are likely to evolve around misconduct regarding principles of professional ethics and further whether the auditor has ensured sufficient and appropriate audit evidence – in particular when dealing with complex areas of the audit such as areas requiring the auditor to challenge accounting judgments imposed by management.

The thesis is concluded with a reflection of possible implications of the study, thus providing some interesting topics for future master's degree students to scrutinize further based on the results of this thesis.

Indholdsfortegnelse

Executive summary	1
1 Indledning	4
2 Problemformulering	5
3 Afgrænsning	5
4 Metodologi	7
4.1 Undersøgesdesign og struktur	7
4.2 Videnskabsteoretiske overvejelser	8
4.3 Erkendelsesopgaver	9
4.4 Dataindsamlingsmetoder	9
4.5 Analysestrategi	10
4.5.1 Hypotese 1:	11
4.5.2 Hypotese 2:	11
4.5.3 Hypotese 3:	11
4.6 Forkortelser	12
5 Baggrund og organisering	13
5.1 Baggrund og formål ved EU's 8. direktiv	13
5.2 Implementering af EU's 8. direktiv i Revisorlovens § 37-42	15
5.2.1 Forskelle mellem Erhvervsstyrelsens undersøgelser og Erhvervsstyrelsens (tidligere Revisortilsynets) kvalitetskontrol	16
5.2.2 RL § 37	17
5.2.3 RL § 38	19
5.2.4 RL § 39	20
5.2.5 RL § 40	21
5.2.6 RL § 41	22
5.2.7 RL § 42	22
5.3 Erhvervsstyrelsens organisering	22
5.4 FRC's organisering	23
5.5 Revisorsinspektionens organisering	28
5.6 Delkonklusion	31
6 Undersøgelse af myndighedernes forvaltningspraksis	33
6.1 Erhvervsstyrelsen	33
6.1.1 Årlig redegørelse 2008-2009	34
6.1.2 Årlig redegørelse 2010-2011	36

6.1.3 Årlig redegørelse 2012-2014	40
6.1.4 Årlig redegørelse 2015-2017	46
6.1.4 Årlig redegørelse 2018	51
6.2 FRC	54
6.2.1 FRC's undersøgelsesaktiviteter 2015/16	55
6.2.2 FRC's undersøgelsesaktiviteter 2016/17	57
6.2.3 FRC's undersøgelsesaktiviteter 2018	60
6.3 Revisorsinspektionen	62
6.3.1 Årlig redegørelse 2018 (Sverige)	63
6.4 Delkonklusion	68
7 Metodekritik	73
8 Konklusion og afrunding	74
9 Perspektivering	76
10 Litteraturliste	78
10.1 Bøger	78
10.2 Redegørelser	78
10.3 Undersøgelser	81
10.4 Love, bekendtgørelser mv.	83
10.5 Artikler	86
10.6 Diverse andre kilder	87
11 Bilagsfortegnelse	91

1 Indledning

Med implementeringen af EU's 8. direktiv (2006/43/EF af 17. maj 2006) i dansk lovgivning ved Revisorloven 2008 (Lov 2008-06-17 nr. 468) fik Erhvervsstyrelsen mandat til at iværksætte undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder på baggrund af en mistanke (RL § 37). Foreningen for Statsautoriserede Revisorer (FSR) har på det grundlag udtrykt stor bekymring, herunder med henvisning til at Erhvervsstyrelsen med mandatet både får den lovgivende, udøvende og i nogle tilfælde den dømmende magt.¹ På den baggrund og med henvisning til, at EU's 8. direktiv nu har været implementeret i lidt over 10 år, synes det relevant og nærliggende primært at foretage en undersøgelse og analyse af, hvordan Erhvervsstyrelsen har forvaltet dette mandat, og sekundært at sammenligne deres forvaltningspraksis med, hvad man har gjort i et helt sammenligneligt land i EU (Sverige), og med et større land i EU (England). Formålet med denne afhandling er netop at søge at svare på disse spørgsmål og er så vides det første forsøg i Danmark på at kortlægge, hvordan Erhvervsstyrelsen har forvaltet sit mandat som bemyndiget i RL § 37. Emnet er desuden aktuelt, fordi man i de senere år har været vidne til en række revisionsmæssige opsigtsvækkende sager, der har relevans for dette emne, f.eks. Tønder Bank sagen i Danmark og Connaught Plc i England.

Afhandlingen er organiseret på den måde, at der først udarbejdes en problemformulering, der overordnet set skal søge at svare de ovenfor anførte spørgsmål. Desuden afgrænses emnet, ligesom der foretages en række videnskabsteoretiske og metodiske overvejelser, der ender ud med tre hypoteser, der i parentes bemærket er vanskelige at opsætte og lidt tendentiøse, fordi emnet er uudforsket. Herefter foretages en redegørelse for, hvordan arbejdet med undersøgelsesprocessen og myndighederne er organiseret i de tre lande, hvilket følges af en længere undersøgelse af, hvordan undersøgelserne er blevet forvaltet i Danmark, England og Sverige med primært fokus på Danmark, som antydnet indledningsvis. Dette afsnit er det primære fokus for afhandlingen. I forbindelse med undersøgelsen foretages en sammenlignende analyse af forskelle og ligheder, ligesom der foretages en samlet delkonklusion. Undersøgelsen følges af en konklusion, hvor der konkluderes på de fremførte hypoteser ligesom hovedspørgsmålene præsenteres. Desuden indgår en metodekritik, der er væsentlig at holde sig for øje i afhandlingen, fordi det er et uopdyrket felt. Endelig følger en perspektivering, hvor mulige implikationer af afhandlingens analyse og diskussion præsenteres tillige med forslag til, hvor man kunne være relevant at undersøge fremadrettet, og hvor der kan sættes spørgsmålstejn ved forvaltningspraksis baseret på analysen, diskussionen og konklusionen.

¹ <https://www.ft.dk/samling/20072/lovforslag/L120/bilag/5/550373.pdf> side 1.

2 Problemformulering

Set i lyset af den manglende behandling af området, samt den opmærksomhed som i særdeleshed RL § 39 (uden retskendelse) fik, synes der at være basis for en nærmere granskning af de undersøgelser, der har været foretaget fra 2008-2018. Nærværende afhandling vil således adressere følgende problemformulering og dertilhørende underspørgsmål.

Hvordan forvalter Erhvervsstyrelsen sit mandat til at iværksætte undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder, og hvordan er denne behandling i forhold til Sverige og England?

Problemformuleringen er struktureret sådan, at afhandlingens hovedfokus er Erhvervsstyrelsens undersøgelserne, der efterfølgende suppleres med undersøgelser fra henholdsvis Sverige og England.

For at adressere ovenstående problemformulering, har jeg valgt at opstille nedenstående underspørgsmål:

1. Hvad er baggrunden for Revisorlovens §37-42?
2. Hvordan og af hvem foretages undersøgelserne i de tre lande?
3. Hvilke karakteristika har undersøgelserne?
4. Hvilke forskelle og ligheder er der imellem undersøgelserne foretaget af Erhvervsstyrelsen sammenlignet med undersøgelserne foretaget af FRC og Revisorsinspektionen?

3 Afgrænsning

Nærværende afhandling tager som udgangspunkt afsæt i revisorlovens §37-42, men i særdeleshed i § 37, hvorfor der i det væsentligste ses bort fra de resterende paragrafer i revisorloven. Da RL § 37 regulerer Erhvervsstyrelsens mulighed for at iværksætte undersøgelser på baggrund af mistanke om brud på Revisorloven eller ”Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden”², vil der udelukkende fokuseres på disse undersøgelser, hvorfor kvalitetskontrol og dertilhørende regulering falder uden for nærværende speciales omfang. Der vil desuden løbende i afhandlingen foretages begrundede til- og fravalg, hvorfor der også henvises dertil.

Yderligere afgrænses der fra undersøgelser foretaget uden for Danmark, Sverige og England, dels grundet sprogbarrierer dels grundet nærværende afhandlings trods alt begrænsede omfang. Hertil skal

² Revisorloven med kommentarer 5. bogudgave.

det nævnes, at der for så vidt angår England og Sverige udelukkende fokuseres på undersøgelser udarbejdet af FRC (UK) henholdsvis Revisorsinspektionen (SE).

Afslutningsvis skal det nævnes, at nærværende afhandling ikke adresserer de implikationer undersøgelserne har på revisorer samt revisions- og PIE virksomheder, hvorfor der ikke er foretaget interviews af disse. Dette uddybes nærmere i afhandlingens afsluttende afsnit.

4 Metodologi

Nærværende metodeafsnit har til formål dels at adressere dels den måde, hvorpå afhandlingen er udformet, dels hvordan jeg forholder mig til undersøgelsen, og herunder hvordan jeg vil forholde mig til den tilegnede viden.

4.1 Undersøgelsesdesign og struktur

Problemformuleringen og de underspørgsmål, der er opstillet ovenfor, vil blive undersøgt som et multipelt casestudie. Generelt er casestudier relativt udbredt inden for samfundsvidenskaberne og er jf. Ib Andersen (2013) samt Yin (2009) en empirisk undersøgelse, der dels: *”Belyser et samtidigt fænomen, hvor grænserne mellem fænomenet og dennes sammenhæng ikke er indlysende, og hvor der kan benyttes flere informationskilder til at belyse dette (fænomenet)”*.³

Idet nærværende afhandling dels tager afsæt i et samtidigt fænomen (undersøgelser efter RL § 37), dels at det er muligt at anvende flere informationskilder til at adressere disse undersøgelser og deres karakteristika. Herudover synes nærværende afhandling at være en empirisk undersøgelse, idet denne tager afsæt i undertegnede erfaringsmæssige observationer på baggrund af de undersøgelser, der er foretaget af myndighederne i de respektive lande, som jeg benytter til et konkret undersøgelsesformål.⁴ På baggrund heraf synes denne afhandling altså at falde inden for rammerne af et empirisk multipelt case-studie baseret på kvalitative data.

For så vidt angår typen af case-studie er der tale om et såkaldt multipelt case-studie, idet nærværende undersøgelse tager afsæt i undersøgelser udformet i forskellige lande af forskellige organisationer. Ifølge Ib Andersen (2013) skal der i forbindelse med multiple case-studier tages udgangspunkt i flere end to organisationer/cases for at adressere forskellene og lighederne mellem organisationerne. Da denne undersøgelse tager afsæt i Erhvervsstyrelsen, men inddrager undersøgelser fra to andre cases/organisationen, i.e. England og Sverige, er det således, jf. Ib Andersen (2013) og herunder Ramian (2007) muligt at sammenligne de undersøgelser, der foretages i de ovenfor nævnte lande og dertilhørende organisationer⁵ – hvilket atter kan begrundes ved, at den nationale lovgivning i de tre lande tilnærmelsesvis må være ens, idet de bygger på samme EU-regulering.

³ Andersen, Ib (2013): ”Den skinbarlige virkelighed”, side. 109 (omskrevet).

⁴ Andersen, Ib (2013): ”Den skinbarlige virkelighed”, side. 265

⁵ Andersen, Ib (2013): ”Den skinbarlige virkelighed”, side. 111

4.2 Videnskabsteoretiske overvejelser

Det videnskabsteoretiske paradigme, som nærværende afhandling tager afsæt i, er kritisk rationalisme, hvis mål er, ”at klargøre, hvordan empiriske videnskaber skal bedrives, hvis man ønsker at opnå videnskabelige fremskridt”⁶ og ”at opnå erkendelse om virkeligheden”.⁷ Således er formålet med kritisk rationalisme dels at falsificere allerede eksisterende lovmæssigheder, men også at identificere lovmæssigheder og samspillet mellem lovmæssigheder.⁸

Ud fra paradigmet kritisk rationalisme, vil jeg i forlængelse heraf ud fra empiri (RL § 37 undersøgelser) opstille nogle hypoteser på baggrund af mine erfaringer herom, hvorefter disse skal be- eller afkræftes, hvilket udfoldes nærmere i afsnit 4.5.

Det ontologiske niveau i denne afhandling er realistisk ontologi. Ontologi defineres i denne tilknytning som, ”the philosophical investigation of the nature, constitution, and structure of reality”.⁹ Betydningen af det ontologiske ståsted er således ud fra et kritisk rationalistisk synspunkt at sandheden ligger i tingene selv (essentialisme), ligesom at samfundssynet er, at samfundet/lovmæssighederne er under konstant forandring.¹⁰ Dette er også i konsensus med undersøgelsen, som foretages i denne afhandling, idet sandheden (karakteristika) ligger i tingene selv (RL § 37 undersøgelser), ligesom at lovmæssighederne er under konstant forandring, hvilket må siges at være gældende for lovgivningen, men også den administrative praksis, der hele tiden kan ændrer sig på baggrund af enten risikovurdering, omtale i medier etc.

For så vidt angår det epistemologiske niveau i nærværende afhandling, er der her tale om epistemologisk realisme, hvilket vil sige at forsøge at opnå videns-erkendelse gennem empiriske fremskridt.¹¹ Mere præcist har de kritiske rationalister den holdning, at det ikke er muligt at opnå en endelig sandhed – altså at nuværende lovmæssigheder vil, men endnu ikke er falsificeret. Dette er også tilfældet for nærværende undersøgelse, idet resultaterne heraf blot vil være et øjebliksbillede af undersøgelserne af revisorer og revisionsvirksomheder, men som kan ændres igennem andre studier og i særdeleshed gennem ændring i love og den administrative praksis, hvorved der ikke igennem denne undersøgelse kan opstå en endelig sandhed. Dette aspekt uddybes yderligere nedenfor.

⁶ Koch, Carsten A. (2014): ”Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne”, side. 79

⁷ Koch, Carsten A. (2014): ”Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne”, side. 88

⁸ Koch, Carsten A. (2014): ”Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne”, side. 88

⁹ Koch, Carsten A. (2014): ”Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne”, side. 81

¹⁰ Olsen, Poul Bitsch (2015): ”Problemorienteret projektarbejde”, side. 129

¹¹ Koch, Carsten A. (2014): ”Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne”, side. 82

4.3 Erkendelsesopgaver

Ifølge Karl Popper (1979) kan erkendelsesprocessen opstilles som en formel:¹²

$$P_1 \rightarrow TT \rightarrow FE \rightarrow P_2$$

Ovenstående ligning skal visse erkendelsesprocessen, der jf. Popper er en iterativ proces, hvorved man starter med et problem (P_1), hvorefter problemet forsøges at blive løst gennem hypoteser (teorier) (TT), herefter fejlelimineres ud fra sammenhængende mellem problemet og hypoteserne (FE). Afslutningsvis ender man ud i et tilfredsstillende resultat eller et nyt – ændret problem (P_2).¹³

I relation til nærværende opgave er problemet defineret i henholdsvis indledningen og min problemformulering (P_1). Dette problem vil blive adresseret ud fra nogle hypoteser, som jeg har fremsat ud fra min præliminære viden omkring emnet (TT). Opgavens problemformulering og hypoteser vil herefter fejlelimineres, hvilket vil ske ud fra den inddragede empiri (de ”såkaldte” undersøgelser) (FE). Afslutningsvis vil jeg enten komme frem til et resultat, som enten kan være tilfredsstillende (hypotese bekræftende) eller udlede et nyt problem, der skal undersøges (P_2), hvorved erkendelsesprocessen starter forfra.

4.4 Dataindsamlingsmetoder

For at adressere afhandlingens problemformulering og dertilhørende underspørgsmål, vil jeg tage udgangspunkt i diverse primære- og sekundære kilder. De primære kilder består primært af direktiver, forordninger og nationale love. Herudover består størstedelen af de primære kilder af årsredegørelse og undersøgelser foretaget af de relevante myndigheder: i Danmark (Erhvervsstyrelsen), Sverige (Revisorsinspektionen) og England (FRC). Da der for disse kilders vedkommende er tale om primære kilder fra respekterede myndigheder, synes der for så vidt angår disse ikke at være en problematik i forbindelse med at forholde sig direkte til disse.

Denne afhandling tager på baggrund af de primære kilder som nævnt oven for, også udgangspunkt i sekundære kilder såsom behandlingen af undersøgelserne i medierne. Her vil jeg inddrage artikler fra diverse tidsskrifter, hvilket skal være med til at sikre afhandlingens og datagrundlagets validitet.

I tilfælde af at der bliver inddraget informationer fra andre sekundære kilder, bliver disses pålidelighed adresseret fra gang til gang.

¹² Koch, Carsten A. (2014): ”Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne”, side. 86

¹³ Koch, Carsten A. (2014): ”Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne”, side. 87

Samspeilet mellem primære og sekundære kilder og det faktum, at disse er fra højt respekterede kilder, er med til at skabe en høj grad af objektivitet i nærværende afhandling, idet de primære kilder giver myndighedernes synspunkt, hvorimod undersøgelsernes berøring i tidsskrifter og andre medier, kan være med til at give en mere nuanceret gennemgang af undersøgelserne og disses karakteristika. Afslutningsvis vil jeg forsøge at behandle disse kilder så objektivt som muligt, for at sikre undersøgelsens reliabilitet, herunder at andre på tilsvarende niveau med samme uddannelsesmæssige baggrund i nogen grad, vil komme til samme resultat.

4.5 Analysestrategi

Til at undersøge problemformuleringen og de dertilhørende underspørgsmål, vil jeg benytte mig af hypotetisk-deduktiv metode, hvilket er en metode, der er i nær tilknytning til mit paradigmevalg, i.e. kritisk rationalisme, og er således en metode, der også er behandlet af Karl Popper (1980).¹⁴

Som nævnt ovenfor er designet i denne afhandling et multipelt case-studie, der normalt er karakteriseret fra induktiv metode, idet formålet ved sådanne studier i traditionel forstand, har været teoriskabende og ikke falsificerende, som tilfældet er for den hypotetisk-deduktive metode. På trods af, at case-studier normalt har til formål induktivt at skabe general viden stiller Ib Andersen (2013) følgende spørgsmål: *”Men spørgsmålet er jo som regel ikke, om du er i stand til at producere generel viden, men hvor holdbar (valid) denne viden er”*.¹⁵ Dette citat viser blot, at man på trods af det ”traditionelle” formål med case-studier fortsat kan bruge dette design til foretage undersøgelser, der har andre metodologiske fundamenter, hvilket således også er tilfældet for denne afhandling.

Forinden gennemgangen af den hypotetisk-deduktive metode fortsættes, synes det relevant at bemærke at metoden i denne afhandling også har en mere implicit juridisk metode, der gennemsyrrer denne, idet hele baggrunden for RL § 37 undersøgelserne netop er opstået på baggrund af EU regulering, der skal implementeres i medlemsstaternes nationale lovgivning, hvorfor netop den retsdogmatiske metode/fortolkning (implicit) er en integreret del af denne afhandling, men dog ikke vil behandles mere eksplicit, da selve baggrunden og meningen med denne afhandling ikke er at kommentere på, hvad der er gældende ret i henholdsvis Danmark, Sverige eller England. Der abstraheres netop herfor på baggrund af, at myndighederne i ovennævnte medlemslande kan iværksætte disse undersøgelser på baggrund af en mistanke, hvorved det synes meningsløst at undersøge hvad, der er gældende ret, da disse undersøgelser potentielt kan favne meget bredt, ligesom der under normale

¹⁴ Koch, Carsten A. (2014): ”Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne”, side. 88

¹⁵ Andersen, Ib (2013): ”Den skinbarlige virkelighed”, side. 112

omstændigheder ikke vil være tale om, at undersøgelserne har en retsmæssig effekt, men rettere at disse kan ende hos Revisornævnet.

I henhold til den hypotetisk-deduktive metode og kritisk rationalisme som helhed er formålet empirisk at opnå forståelse for virkeligheden.¹⁶ For at opnå denne forståelse for virkeligheden, har jeg opsat nedenstående hypoteser, da der i nærværende undersøgelse ikke er nogle i forvejen veldefinerede teorier, der skal be- eller afkræftes (falsificeres). Disse hypoteser er således nødvendige for at undersøgelsen er tro mod metoden og paradigmet. Hypoteserne er opstillet på baggrund af min præliminære viden omkring emnet, der primært tager afsæt i undervisningen på Cand.merc.aud studiet, herunder valgfaget revisionskvalitet og kvalitetsstyring.

Nedenstående hypoteser er opstillet som et resultat af at landenes nationale revisorlovgivning alle tager afsæt i samme lovgivning, i.e. EU's 8. direktiv artikel 30, der foreskriver at medlemslandene skal have et effektivt undersøgelsessystem.

4.5.1 Hypotese 1:

- Myndighederne i de respektive lande er organiseret tilnærmelsesvist ens og kan iværksætte undersøgelser baseret på ens forudsætninger.

4.5.2 Hypotese 2:

- Erhvervsstyrelsen iværksætter jævnfør deres strategi primært (+50 %) undersøgelser ud fra, hvad der har interesse for offentligheden.

4.5.3 Hypotese 3:

- Erhvervsstyrelsens forvaltningspraksis afviger ikke væsentligt fra FRC's og Revisorsinspektionens.

Der er dog nogle krav til disse hypoteser, forinden de kan blive defineret som teorier:

- *"Det skal bestå af et sæt af formaliserede udsagn.*
- *Sættet af udsagn skal være internt konsistent.*
- *Nogle af udsagnene skal være syntetiske.*
- *Sættet af udsagn skal, i det mindste principielt, kunne benyttes til at deducere falsificerbare påstande".¹⁷*

¹⁶ Koch, Carsten A. (2014): "Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne", side. 90

¹⁷ Koch, Carsten A. (2014): "Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne", side. 92

Foruden at understøtte problemformuleringen og de tilknyttede underspørgsmål, synes hypoteserne også at overholde de kriterier, der er fastsat som ovenfor, hvorfor der er konsistens med metoden.

4.6 Forkortelser

Nedenstående love mv. betegnes med de angivne forkortelser:

Lov 2008-06-17 nr. 468 = RL 2008

Lov 2016-09-09 nr. 1167 = RL 2016

2006/43/EF af 17. maj 2006 = EU's 8. direktiv

2014/56/EU af 16. april 2014 = EU's direktiv 2014

EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EU) Nr. 537/2014 af 16. april 2014 = EU PIE forordningen.

Selskaber af interesse for offentligheden (*"Virksomheder, som har kapitalandele, gældsinstrumenter eller andre værdipairer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land eller et EØS-land, og finansielle virksomheder, jf. § 5, stk. 1, nr. 1, litra a, b og e, i lov om finansiell virksomhed"*¹⁸) = EU PIE virksomheder.

Bekendtgørelse 2017-12-12 nr. 1468 om godkendte revisorers erklæringer = erklæringsbekendtgørelsen.

Bekendtgørelse 2016-06-17 nr. 735 om godkendte revisorers og revisionsvirksomheders uafhængighed = Uafhængighedsbekendtgørelsen.

Erhvervsstyrelsen betegnes herfra ERST.

Revisorsinspektionen betegnes herfra RI.

¹⁸ RL 2016 § 1a, stk. 3.

5 Baggrund og organisering

Formålet med nærværende afsnit er dels at give et overblik og en introduktion til baggrunden for EU's 8. direktiv og dennes implementering i dansk lovgivning i form af RL § 37-42, dels at give en introduktion til og beskrivelse af, hvorledes myndighederne (de bemyndigede organisationer) i de respektive lande er organiseret. Da der for så vidt angår EU lovgivning, skal være tale om EU konform fortolkning, indlægges en sådan forudsætning, at Danmarks implementering af direktivet i RL 2008 således er sammenlignelig og konsistent med henholdsvis Sveriges og Englands implementering af selvsamme direktiv. Med andre ord vil der altså udelukkende være en gennemgang af Danmarks implementering af direktivet, da denne implementering jf. også ovenstående må anses for at være repræsentativ for de resterende lande i.e. Sverige og England.

Årsagen til denne forudsætning beror på, at det ikke er formålet med nærværende afhandling at adressere implementeringen af relevante EU-direktiver og forordninger, ligesom der på trods af, at forudsætningen naturligvis er simplificeret, ikke må anses at være en væsentlig forskel mellem de nationale lovgivninger, der er dannet på baggrund af direktivet. Den eneste forskel kan således være den nationale fortolkning af EU-direktivet og herunder overimplementering af direktivet. Det synes dog værd at nævne, at EU-Kommissionen sikrer at implementeringen af et direktiv ikke er mangelfuldt, hvorfor den eneste reelle forskel kan bestå i overimplementering. Faktum er dog, at alle landene i national lovgivning har givet myndighed til, at der kan foretages undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder på baggrund af en mistanke, hvorfor det som påpeget ovenfor ikke tillægger afhandlingen nogen værdi at se nærmere på den specifikke implementering i Sverige og England, idet den danske implementering i al væsentlighed antages at være konsistent hermed.

5.1 Baggrund og formål ved EU's 8. direktiv

Folketinget vedtog ved lov nr. 468 af 17. juni 2008 Revisorloven (2008), som gennemfører EU's 8. direktiv, og blev gennemført den 3. juli 2008. Baggrunden for EU's 8. direktiv var dels at styrke den lovpligtige revision i EU, dels at indsatte foranstaltning som en reaktion på regnskabsskandalerne i EU og i særdeleshed USA¹⁹²⁰ – herunder Enron skandalen. Direktivet ses således også som værende et EU-tilsvar på den amerikanske Sarbanes-Oxley Act (2002)²¹, hvis formål ligeledes var at

¹⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=CELEX:52004PC0177>

²⁰ Füchsel, Kim et. al. (2018): "Revisorloven med kommentarer", side. 45.

²¹ Füchsel, Kim et. al. (2018): "Revisorloven med kommentarer", side. 58-59.

genoprette tillid til investorer og andre interessenter i kølvandet på regnskabsskandalerne omkring årtusindeskiftet.

EU's 8. direktiv havde således dels det formål at skabe harmonisering af revisorlovgivningen i EU, dels at genoprette tillid til investorer og andre interessenter. Dette skete ved, at man i direktivet skabte et fundament for øget tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder i medlemslandene, skabte større transparens vedrørende revisorer og revisionsvirksomheder, ligesom man implementerede regler for børsnoterede virksomheder i relation til implementering af revisionsudvalg.²²²³ Herudover var nogle af nyhederne ved EU's 8. direktiv mere skærpede/nye regler omkring uafhængighed, etik, tavshedspligt og efteruddannelse.

Nu hvor baggrunden og formålet ved EU's 8. direktiv kort er skitseret, vil jeg blot berøre, at der med EU PIE Forordningen af 2014 og EU's direktiv 2014 er sket ændringer til EU's 8. direktiv og derved også RL 2008. Af større ændringer ved implementeringen af RL 2016, kan nævnes, at der kom en ny PIE definition, så denne kun omfatter børsnoterede selskaber og finansielle virksomheder. Herudover kan nævnes, at Revisortilsynet blev nedlagt, ligesom Revisornævnet fik forøget sine sanktionsmuligheder.²⁴ I relation til RL § 37-42 skete der med RL 2016 primært en ændring i den personkreds, der kan undersøges, hvorved det med den nye Revisorlov er muligt at undersøge det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg i de såkaldte PIE virksomheder. Da der ikke skete andre større ændringer i relation til RL § 37-42 er der i nedenstående afsnit udelukkende skildret implementeringen af EU's 8. direktiv i Revisorlovens § 37-42 af 2008 og derved ikke implementeringen af EU PIE Forordningen og EU's direktiv 2014. Da nærværende afhandling dog også tager udgangspunkt i undersøgelser foretaget efter den nye Revisorlovs ikrafttrædelse, vil ændringerne mellem § 37-42 i RL 2008 og § 37-42 i RL 2016 adresseres – baggrunden for Revisorloven af 2016 vil dog ikke blive gennemgået nærmere. Gennemgangen vil primært bygge på ”Revisorloven med kommentarer” fra henholdsvis 2008 og 2018, ligesom EU's 8. direktiv også vil inddrages. Som beskrevet i afsnittet omkring dataindsamlingsmetoder ovenfor, vil jeg iagttage troværdigheden af de sekundære kilder, der inddrages. Da ”Revisorloven med kommentarer” er en sekundær kilde, skal dennes troværdighed altså adresseres. Bøgerne er skrevet af respekterede professorer og autoriserede revisorer, ligesom bøgerne primært bygger på lovforarbejder og praksis. For så vidt angår de relevante passager af bøgerne, der skal benyttes til nærværende speciale – er praksisinddragelsen meget begrænset, hvorved det primært er

²² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=CELEX:52004PC0177>

²³ Füchsel, Kim et. al. (2018): ”Revisorloven med kommentarer”, side. 47.

²⁴ Füchsel, Kim et. al. (2018): ”Revisorloven med kommentarer”, side. 54-55.

lovforarbejderne, der spiller en rolle²⁵²⁶. Dette har den betydning, at de relevante passagerne ikke har samme subjektive fortolkning som tilfældet kunne være for andre passager, hvilket er en fordel for så vidt angår troværdigheden. Yderligere synes der ikke at være noget incitament til at kommentarerne til lovteksten skulle være misvisende – da dette udelukkende ville være til skade for forfatterens renommé. Alt i alt mener jeg altså ikke, at der er noget til hinder for at benytte disse bøger som baggrund for det kommende afsnit.

5.2 Implementering af EU's 8. direktiv i Revisorlovens § 37-42

Forinden gennemgangen af RL 2008 og RL 2016 § 37-42 foretages, finder jeg det for overskuelighedens skyld nødvendigt at klargøre forskellene mellem ERST's (tidligere Revisortilsynets) kvalitetskontrol og ERST's undersøgelser, hvorfor jeg skematisk har oplistet disse ved siden af hinanden nedenfor. Denne skematiske opstilling bygger primært på den tidligere erhvervsminister Bendt Bendtsens svar på L120 – spørgsmål 8 i forbindelse med udvalgsbehandlingen af lovforslaget, der dannede baggrund for RL 2008. Formålet med nedenstående "figur"/skema er således kort at præcisere de forskelle, der er mellem kvalitetskontrollen og undersøgelserne, idet disse potentielt kunne give anledning til forveksling.

²⁵ Jensen, Peter K. et. al. (2009): "Revisorloven med kommentarer", side. 5.

²⁶ Füchsel, Kim et. al. (2018): "Revisorloven med kommentarer", side. 5.

5.2.1 Forskelle mellem Erhvervsstyrelsens undersøgelser og Erhvervsstyrelsens (tidligere Revisortilsynets) kvalitetskontrol

Kvalitetskontrol	Undersøgelser
Formål: Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol skal påse, at revisionsvirksomheden har etableret et kvalitetssikringssystem, der sikrer, at revisorerne udfører deres opgaver i overensstemmelse med lovgivningen og god revisorskik.	Formål: Erhvervsstyrelsen er den overordnede, ansvarlige myndighed for tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder.
Kvalitetskontrollen er en løbende tilbagevendende kontrol, der skal medvirke til at højne kvaliteten af revisorerne arbejde.	Styrelsen skal ved en hurtig indgriben kunne iværksætte undersøgelser for at konstatere, korrigere eller forhindre overtrædelser af Revisorloven i konkrete sager.
Hvornår: Revisionsvirksomheder skal kontrolleres mindst hvert 6. år.	Hvornår: Hvis der er en indikation af, at revisorerlovgivningen er eller vil blive overtrådt.
Revisionsvirksomheder der reviderer store børsnoterede selskaber, skal kontrolleres mindst hvert 3. år.	Det kan eksempelvis være i situationer, hvor der i forbindelse med Erhvervsstyrelsens regnskabskontrol kan rejses tvivl om revisionens tilstrækkelighed, eller i tilfælde hvor Erhvervsstyrelsen får indikationer omkring en overtrædelse igennem omtale i offentligheden (medierne).
Erhvervsstyrelsen planlægger udtagelsen af revisionsvirksomheder til kontrol og tilrettelæggelsen af kontrollen for ét år ad gangen.	
Hvordan: Kvalitetskontrollen omfatter en vurdering af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem, en vurdering af udførelsen af udvalgte erklæringsopgaver og en vurdering af, om revisor har været uafhængig ved udførelsen af opgaverne. Kvalitetskontrollen er risikobaseret.	Hvordan: En undersøgelse retter sig mod en konkret sag. Undersøgelsen omfatter således en konkret gennemgang af revisors arbejdsopgaver og andre dokumenter, der kan have betydning for vurderingen af revisors arbejde i den konkrete sag.
Erhvervsstyrelsens egne ansatte foretager kvalitetskontrollen af PIE revisionsvirksomheder, hvorimod ikke-PIE revisionsvirksomheder kvalitetskontrolleres af eksterne kvalitetskontrollanter, der er godkendt af Erhvervsstyrelsen.	Behovet for effektive undersøgelser må ikke svækkes ved, at revisor nægter at udlevere det ønskede materiale, hvorfor Erhvervsstyrelsen om nødvendigt kan skaffe sig adgang til revisionsvirksomheden - vel at mærke uden retskendelse.

Figur 1 – forskelle mellem kvalitetskontrol og undersøgelser/ egen tilvirkning (se fodnote).²⁷

²⁷ Med udgangspunkt i: <https://www.ft.dk/samling/20072/lovforslag/L120/spm/8/svar/549031/558757.pdf>

5.2.2 RL § 37

Ordlyden af RL 2008 § 37 er som følger:

”Hvis Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vurderer, at der er en risiko for, at en revisor eller en revisionsvirksomhed har overtrådt eller vil overtræde bestemmelser i eller efter denne lov, kan styrelsen iværksætte og gennemføre en undersøgelse med henblik på at konstatere, korrigere eller forhindre en sådan overtrædelse. Dette gælder ikke en erklæring efter § 1, stk. 3. Styrelsen kan endvidere iværksætte en undersøgelse, hvis den bliver anmodet herom af en kompetent udenlandsk myndighed, jf. § 32, stk. 2, nr. 5.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan træffe beslutning om anvendelse af ekstern bistand i forbindelse med en undersøgelse efter stk. 1.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte bestemmelser om iværksættelse og gennemførelse af undersøgelser efter stk. 1.”²⁸

RL 2008 § 37 implementerer primært EU's 8. direktiv artikel 30 stk. 1, omkring effektive undersøgelsessystemer, der skal kunne *”konstatere, korrigere og forhindre utilstrækkelig gennemførelse af den lovpligtige revision”*.²⁹ Formålet med § 37 er således at ERST kan foretage undersøgelser af en revisor eller revisionsvirksomhed på baggrund af en mistanke/indikation – altså sker undersøgelserne ad hoc³⁰ – og kan ikke ligesom kvalitetskontrol ske på baggrund af en risikovurdering. Den mistanke eller indikator som en undersøgelse sker på baggrund af, kan både være på baggrund af en mediebehandling, hvilket eksempelvis kunne være tilfældet med den undersøgelse, der på nuværende tidspunkt finder sted af EY på baggrund af deres tidligere virke som revisor for Danske Bank, hvor hvidvaskningen fandt sted. Undersøgelserne er dog ikke begrænset hertil og kan således også ske på baggrund af mere eller mindre konstaterede forhold – eksempelvis i forbindelse med ERST's årlige regnskabskontrol. Her kunne man eksempelvis forestille sig, at fejl i en revisionspåtegning eller lignende kunne danne grundlag for en undersøgelse. Det synes også værd at nævne, at ERST selvstændigt tager stilling til, hvorvidt der skal indledes en undersøgelse – altså iværksættes der ikke undersøgelser på baggrund af klager fra utilfredse regnskabsbrugere, da ERST ikke er en klageinstans.³¹

²⁸ RL 2008 § 37.

²⁹ EU's 8. direktiv artikel 30, stk. 1.

³⁰ Jensen, Peter K. et. al. (2009): ”Revisorloven med kommentarer”, side. 459.

³¹ Jensen, Peter K. et. al. (2009): ”Revisorloven med kommentarer”, side. 459.

Det er væsentligt at pointere, at undersøgelserne udelukkende kan foretages på baggrund af en erklæring med sikkerhed, i.e. en RL § 1, stk. 2 erklæringer. Disse erklæringer skal dog forstås i bred forstand, således at det ikke udelukkende er påtegningen - eller regnskabet, der kan undersøges, men hele revisionsprocessen fra accept → erklæring.³² § 37 undersøgelser skal dog ske under hensyntagen til princippet om proportionalitet jf. retssikkerhedslovens § 2. Undersøgelserne kan således groft sagt iværksættes som: skrivebordsundersøgelser, varslede undersøgelser eller uvarslede undersøgelser.³³ Undersøgelserne kan ved deres afslutning give anledning til at revisor eller revisionsvirksomheden får en påtale, bliver påbudt ”at overtrædelsen skal bringes til ophør”³⁴ eller indbringe sagen for Revisornævnet, jf. også RL § 40. Endvidere kan ERST iværksætte en undersøgelse på baggrund af en anmodning fra en anden kompetent myndighed i EU. Dette kunne eksempelvis være FRC i England eller RI i Sverige.

ERST kan i forbindelse med undersøgelserne anvende ekstern bistand, hvilket eksempelvis kunne være tilfældet i mere komplicerede sager, hvor det er nødvendigt at søge ekspertviden.³⁵ Herudover har ERST fået bemyndiget en mulighed for at fastsætte nærmere regler i relation til disse undersøgelser, hvilket blandt andet ses vedrørende kvalitetskontrol, hvor ERST har udstedt bekendtgørelser. Denne hjemmel er dog hidtil uudnyttet.³⁶

Forinden jeg forsætter til gennemgangen af RL § 38, synes det nødvendigt at adressere de mest signifikante ændringer til RL § 37, der kom med Revisorloven af 2016. Her har ERST fået udvidet sit mandat til nu også at kunne foretage undersøgelser af virksomheder af interesse for offentligheden og dennes øverste ledelse eller revisionsudvalg, såfremt der skulle være en mistanke/indikation for at disse har overtrådt revisionslovgivningen eller EU PIE Forordningen. Herudover er ERST's mandat udvidet således, at de nu også har hjemmel til at foretage undersøgelser af en revisor, revisionsvirksomhed eller en PIE virksomhed på baggrund af konstaterede risici i forbindelse med en kvalitetskontrol. Specielt sidstnævnte udvidelse af ERST's mandat, må antages at være betydelig, idet kvalitetskontrollen dels er risikobetonet, dels er en tilbagevendende kontrol, hvorved der synes at være en baggrund for, at antallet af undersøgelser som følge af dette udvidede mandat må være stigende. Da ERST efter hver kvalitetskontrol fremsender en rapport med resultatet af kvalitetskontrollen, skulle

³² Jensen, Peter K. et. al. (2009): ”Revisorloven med kommentarer”, side. 460.

³³ Jensen, Peter K. et. al. (2009): ”Revisorloven med kommentarer”, side. 460.

³⁴ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_%20redegoerelse_undersoegelser_2015_2017.pdf

³⁵ Jensen, Peter K. et. al. (2009): ”Revisorloven med kommentarer”, side. 463.

³⁶ Füchsel, Kim et. al. (2018): ”Revisorloven med kommentarer”, side. 676.

man tro, at denne ville være endelig, i.e. indikerer hvorvidt der udføres yderligere undersøgelser. Dette er dog ikke nødvendigvis tilfældet, idet kvalitetskontrollen afsluttes med førnævnte rapport, hvorimod undersøgelser af konstaterede risici eller fejl fortsættes af ERST's "undersøgelsesenhed". Herudover afgrænses undersøgelserne ikke til de udvalgte erklæringsopgaver, der er gennemgået i forbindelse med kvalitetskontrollen, ligesom de gennemgåede erklæringsopgaver også senere kan blive underlagt en undersøgelse – eksempelvis hvis tidligere vurderinger ændres på baggrund af en ændring i omstændighederne, hvorpå den præliminære gennemgang blev foretaget.³⁷

Således må det konstateres at Erhvervsstyrelsens mandat med ændringerne til Revisorlovens § 37 har fået udvidet deres mandat betydeligt. Det skal også bemærkes at Revisortilsynet i forbindelse med ændringen til revisorloven blev nedlagt, hvorefter Erhvervsstyrelsen forestår kvalitetskontrollen.

5.2.3 RL § 38

Ordlyden af RL 2008 § 38 er som følger:

*"Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan kræve alle oplysninger af revisor eller revisionsvirksomheden, herunder arbejds papirer, revisionsprotokoller, korrespondance og andre dokumenter, der skønnes at være nødvendige for styrelsens afgørelse af, om der er sket eller vil ske en overtrædelse af bestemmelserne i denne lov, bestemmelser fastsat i medfør af denne lov eller bestemmelser om revisors pligter fastsat i anden lovgivning."*³⁸

Ovenstående § er relativt simpel. Denne siger blot, at ERST kan kræve alle oplysninger, som er nødvendige for at foretage sine undersøgelser. Problematikken i relation til ovenstående lovtekst er dog spørgsmålet omkring forbuddet mod selvinkriminering.³⁹ Da undersøgelserne dog ikke har til formål at indlede straffesager, men rettere at sikre kvaliteten af revisors arbejde, hvilket kan lede til en forvaltningsretlig sanktion hos Revisornævnet – kan revisor eller revisionsvirksomheder ikke nægte at udlevere det af ERST fremspurgte materiale med henvisning til forbuddet mod selvinkriminering, med mindre denne har begået strafsanktionerede handlinger.⁴⁰

Det synes afslutningsvist også relevant at nævne at § 38 med Revisorloven af 2016 er udvidet, således at ERST også kan kræve de relevante oplysninger fra en PIE virksomhed, den øverste ledelse i en PIE virksomhed, af et medlem af en sådan virksomheds revisionsudvalg samt af andre personer, der

³⁷ Füchsel, Kim et. al. (2018): "Revisorloven med kommentarer", side. 675.

³⁸ RL 2008 § 38.

³⁹ Jensen, Peter K. et. al. (2009): "Revisorloven med kommentarer", side. 465.

⁴⁰ Jensen, Peter K. et. al. (2009): "Revisorloven med kommentarer", side. 467.

er involveret eller relateret til aktiviteter i revisionsvirksomheden eller PIE virksomheden.⁴¹ Dette synes dog at være en naturlig udvidelse, som følge af udvidelse af ERST mandat, som nævnt under § 37.

5.2.4 RL § 39

Ordlyden af RL 2008 § 39 er som følger:

”Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til en revisionsvirksomhed og til virksomhedens fortegnelser, papirer m.v., herunder også materiale, der opbevares elektronisk, for at tilvejebringe oplysninger, der er nødvendige til brug for en undersøgelse efter § 37, jf. dog § 9 i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse på bygninger eller dele af bygninger, der udelukkende anvendes til privat beboelse.

Stk. 3. Politiet yder om nødvendigt bistand til gennemførelsen af undersøgelse efter stk. 1. Økonomi- og erhvervsministeren kan efter forhandling med justitsministeren fastsætte nærmere regler herom.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ved gennemførelse af en undersøgelse efter § 37, stk. 1, 3. pkt., tillade, at personale fra den pågældende udenlandske myndighed ledsager styrelsen.

Stk. 5. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter bestemmelser om deltagelse af personale fra udenlandske myndigheder efter stk. 4.”⁴²

Denne paragraf er i forlængelse af § 38 med til at sikre, at ERST har mulighed for at foretage sine undersøgelser, i.e. gøre krav på materiale og mulighed for at indsamle det relevante materiale. I relation til problematikken omkring ”uden retskendelse” henvises der desuden til nærværende afhandlings indledende afsnit.

ERST har således med hjemmel i § 39 uden retskendelse adgang til revisionsvirksomheden, der undersøges. Det er væsentligt at pointere, at § 9 i retssikkerhedsloven skal iagttages, hvilket vil sige, at ERST udelukkende har adgang uden retskendelse, såfremt det der skal undersøges udelukkende, er forvaltningsretligt – altså at sikre kvaliteten af revisors arbejde. Erhvervs-styrelsen kan således ikke uden retskendelse få adgang til en revisionsvirksomhed hvis det, der undersøges, har strafferetlige

⁴¹ Füchsel, Kim et. al. (2018): ”Revisorloven med kommentarer”, side. 681

⁴² RL 2008 § 39.

komplikationer. ERST skal såfremt undersøgelserne har strafferetlig karakter således ”udlicitere” opgaven til politiet. Dette forhindrer dog ikke ERST i fortsat at undersøge den selv samme revisionsvirksomhed for overtrædelser af revisorloven – fortsat uden retskendelse.⁴³

For så vidt angår stk. 2-5 i ovenstående paragraf, synes det kun nødvendigt at elaborere stk. 3 og 4. § 38, stk. 3, er relevant såfremt ERST nægtes adgang til en revisionsvirksomhed. I et sådant tilfælde kan ERST bede politiet om bistand. Således samarbejder ERST og politiet ikke i forbindelse med straffesagerne, der overlades fuldstændigt til sidstnævnte.

For så vidt angår § 38, stk. 4., er det vigtigt at pointere, at den pågældende udenlandske myndighed udelukkende kan deltage som observatør og kan således ikke foretage en egentlig undersøgelse.⁴⁴ Herudover er det vigtigt at fastslå at den udenlandske myndighed, ligesom ERST, er underlagt tavshedspligt efter RL § 48, stk. 1.

5.2.5 RL § 40

Ordlyden af RL 2008 § 40 er som følger:

”Efter afslutningen af en undersøgelse tager Erhvervs- og Selskabsstyrelsen stilling til, om resultatet af undersøgelsen giver anledning til

- 1. at give en påtale,*
- 2. at påbyde, at overtrædelser skal bringes til ophør, eller*
- 3. at indbringe revisor, revisionsvirksomheden eller begge for Revisornævnet jf. § 43.”⁴⁵*

Denne paragraf skal ses i nær tilknytning til § 37-39 og oplister således ERST’s muligheder, såfremt en undersøgelse skulle vise, at der er sket en overtrædelse af revisionslovgivningen. I sådanne tilfælde af brud på lovgivningen, har ERST altså ovenstående tre reaktionsmuligheder.⁴⁶

I forbindelse med RL 2016 er bestemmelsen ændret således, at der nu også er oplyst en mulighed for, at ERST kan afslutte en undersøgelse uden yderligere bemærkninger, ligesom ERST som følge af sin udvidede bemyndigelse nu også har muligheden for at indbringe en PIE virksomhed og dennes øverste ledelse samt revisionsudvalg for revisornævnet.⁴⁷

⁴³ Jensen, Peter K. et. al. (2009): ”Revisorloven med kommentarer”, side. 468-474.

⁴⁴ Jensen, Peter K. et. al. (2009): ”Revisorloven med kommentarer”, side. 474

⁴⁵ RL 2008 § 40.

⁴⁶ Jensen, Peter K. et. al. (2009): ”Revisorloven med kommentarer”, side. 475

⁴⁷ Füchsel, Kim et. al. (2018): ”Revisorloven med kommentarer”, side. 691-693.

5.2.6 RL § 41

Denne bestemmelse vedrører ERST's mulighed for at offentliggøre resultatet af en undersøgelse. Da denne bestemmelse er ophævet i forbindelse med RL 2016, synes der ikke at være nogen årsag til at kommentere yderligere på bestemmelsen. ERST's mulighed for at offentliggøre et resultat af en undersøgelse følger nu RL § 47 b, der bestemmer at ERST kan offentliggøre at en undersøgelse er påbegyndt eller påbegyndes – ligesom resultatet af en sådan undersøgelse kan offentliggøres. ERST bestemmer desuden selv, hvordan en undersøgelse skal offentliggøres.⁴⁸

5.2.7 RL § 42

Nærværende bestemmelse omhandler ERST's mulighed for at pålægge tvangsbøder som følge af, at den undersøgte, ikke efterkommer at aflevere de oplysninger, der er anmodet om i henhold til RL § 38. Herudover har ERST med hjemmel i denne bestemmelse ligeledes mulighed for at pålægge tvangsbøder, hvis den undersøgte ikke efterkommer et påbud i henhold til RL § 40, stk. 1, nr. 2.⁴⁹ Grundet bestemmelsens formål i.e. tvangsbøder, synes der ikke at være nogen grund til at kommentere yderligere herpå.

5.3 Erhvervsstyrelsens organisering

ERST iværksætter løbende undersøgelser, der er af varieret karakter. Således kan ressourceforbruget også variere på tværs af undersøgelser. Simple undersøgelser med direkte konstaterbare overtrædelser kan således tage få måneder. Disse kan blandt andet dreje sig om overtrædelser af uafhængighedsbestemmelser eller erklæringsbekendtgørelsen.⁵⁰ Andre mere komplicerede undersøgelser eksempelvis vedrørende overtrædelser af god revisorskik, der må siges at undersøges på et mere subjektivt grundlag, har normalt et længere og mere ressourcekrævende undersøgelsesforløb.⁵¹

ERST's undersøgelser prioriteres desuden på baggrund af en vurdering af den samfundsmæssige interesse ved undersøgelsen, hvilket sat på spidsen må betyde, at ERST altid vil prioritere en undersøgelse af revisionen af en PIE virksomhed over en mellemstor virksomhed.⁵² Under sædvanlige foranstaltninger gennemføres en undersøgelse ved, at der træffes afgørelse på det foranliggende

⁴⁸ Fücksel, Kim et. al. (2018): "Revisorloven med kommentarer", side. 694 & 790.

⁴⁹ Jensen, Peter K. et. al. (2009): "Revisorloven med kommentarer", side. 478.

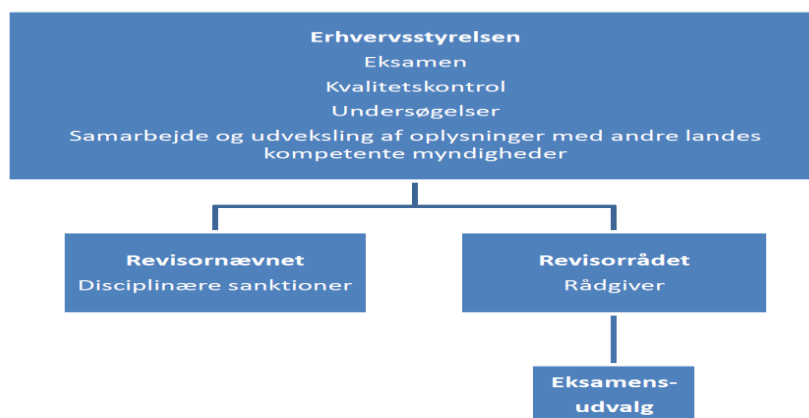
⁵⁰ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisrotilsyn_%20redegoerelse_undersoegelser_2015_2017.pdf

⁵¹ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisrotilsyn_%20redegoerelse_undersoegelser_2015_2017.pdf

⁵² https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisrotilsyn_%20redegoerelse_undersoegelser_2015_2017.pdf

grundlag, på baggrund af en redegørelse fra revisor eller revisionsvirksomheden, eller på baggrund af ERST's gennemgang af revisor eller revisionsvirksomhedens dokumenter.⁵³

I relation til ERST's organisering er denne, som det fremgår af nedenstående figur:



Figur 2 – Erhvervsstyrelsens organisering efter 2016.⁵⁴

Således er det ERST, der står for at iværksætte og udføre undersøgelserne. Disse kan som nævnt ske på baggrund af forskellige indikatorer eller en begrundet mistanke. Herudover kan ERST anvende eksternt bistand til gennemførelsen af en undersøgelse. Efter en undersøgelse er afsluttet kan ERST blandt andet sende sagen videre til Revisornævnet, der således kan tage stilling til eventuelle disciplinære sanktioner. I sådanne tilfælde kan ERST også give en anbefaling til Revisornævnet i relation til bødestørrelser mv. Inden 2016 var tilsynsvirksomheden organiseret på en sådan måde, at ERST udelukkende fokuserede på undersøgelser og det internationale samarbejde. Herimod forestod Revisortilsynet kvalitetskontrol, Revisorkommissionen stod for eksamen og rådgivning af ERST. Disse bemyndigelser er med ændringen af revisorloven i 2016 flyttet op til ERST – dog med undtagelsen af rådgivning, som efter 2016 udføres af Revisorrådet.⁵⁵

5.4 FRC's organisering

Financial Reporting Council (FRC) er tilsvarende ERST blevet bemyndiget som den kompetente offentlige myndighed i England – senest gennem The Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations (SATCAR) 2016, der implementerer EU's direktiv 2014 i England⁵⁶, der skal varetage

⁵³ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_%20redegoerelse_undersoegelser_2015_2017.pdf

⁵⁴ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_%20redegoerelse_undersoegelser_2015_2017.pdf

⁵⁵ Se bilag 2.

⁵⁶ <https://www.frc.org.uk/getattachment/75253672-7873-48db-8806-335c42f86581/;.aspx>

tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder. Forskellen mellem ERST og FRC er, at FRC har uddelegeret store dele af sin bemyndigelse til de såkaldte Recognised Supervisory Bodies (RSB). Disse RSB'er består af følgende organisationer:

- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)
- Chartered Accountants Ireland (CAI)
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)
- Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)

Disse underorganisationer har medlemmer i form af revisorer og revisionsvirksomheder – og skal man drage en parallel til Danmark svarer disse organisationer tilnærmelsesvist til FSR – danske revisorer. De bemyndigelser som FRC har uddelegeret til disse organisationer er blandt andet tilsynet med disse medlemmer – både for så vidt angår kvalitetskontrol, men også hvad angår undersøgelser. Det skal dog nævnes at FRC til enhver tid kan overtage eller fjerne disses bemyndigelse. FRC foretager således som udgangspunkt udelukkende tilsyn med PIE virksomheder samt revisorer og revisionsvirksomheder, der reviderer PIE virksomhederne.⁵⁷ Altså er den primære forskel rent formelt at FRC som udgangspunkt udelukkende koncentrerer sig om PIE revisioner, hvorimod ERST skal føre tilsyn med revisionen af alle selskaber.

Det skal desuden nævnes at FRC kan iværksætte undersøgelser ud fra forskellige ordninger/”bekendtgørelser”. Ligesom det hertil skal det bemærkes, at FRC har mulighed for i forbindelse med en undersøgelse af revisionen i en virksomhed også at undersøge de ansatte heri⁵⁸ – dog under den forudsætning, at den ansatte er medlem af en ”brancheforening” eksempelvis ICAEW. Frem til juni 2016 har FRC's undersøgelser været underlagt det såkaldte Accountancy Scheme⁵⁹. Med EU's direktiv af 2014 samt EU PIE forordningen har FRC dog valgt at implementere en ny bekendtgørelse, der kortlægger undersøgelserne af revisorer og revisionsvirksomheder – nemlig Audit Enforcement Procedure (AEP).⁶⁰ Undersøgelser kan dog fortsat efter implementeringen af AEP dog fortsat følge the Accountancy Scheme. Nogle af de mest væsentlige forskelle mellem disse bekendtgørelser er dels at undersøgelser efter AEP er nemmere at sanktionere, da der blot skal være tale om en overtrædelse

⁵⁷ <https://www.frc.org.uk/auditors/professional-oversight/oversight-of-audit/respective-roles-of-government,-the-frc-and-the-ac>

⁵⁸ <https://www.frc.org.uk/getattachment/411373c8-b346-49bf-ad19-349bbfbddd89/Developments-in-Audit-2015-16-Full-report.pdf> side 57.

⁵⁹ <https://www.frc.org.uk/getattachment/c77917fc-269e-4488-b1ae-ba3662d3d460/The-Accountancy-Scheme-Dec-2014.pdf>

⁶⁰ <https://www.frc.org.uk/getattachment/fa51a325-c574-4274-9ba8-482e8af0b5e0/Audit-Enforcement-Procedure-June-2016.pdf>

af en specifik revisionslovgivning. I modsætning hertil skal overtrædelserne i forbindelse med undersøgelserne efter the Accountancy Scheme være grove: *”significant falling short of the standards reasonably to be expected”*.⁶¹ Med reasonably to be expected menes der mere konkret, hvad der eksempelvis kan forventes af et medlem af en af de ovenstående medlemsorganisationer. En anden forskel er, at FRC ved undersøgelser efter AEP kan kræve dokumenter fra den pågældende PIE virksomhed, der bliver revideret.⁶² Mere præcist har FRC under undersøgelser efter AEP mulighed for:

- *” Compel information from any person involved in the activities of a Statutory Auditor*
- *Compel information from any Public Interest Entity (or subsidiary or parent)*
- *Compel information from any person having a connection to a Statutory Auditor carrying out the audit of the PIE*
- *Entry to premises in order to inspect audit work (with notice) The AEP also grants us civil and criminal powers for non-compliance.”*⁶³

Ovenstående muligheder under AEP minder således i høj grad om ERST's muligheder efter §38-39. Det er desuden værd at nævne at undersøgelser efter begge bekendtgørelser følger nedenstående processer.

I det følgende vil der gives en indblik i, hvordan FRC er organiseret og hvordan en undersøgelse forløber. I relation til undersøgelsens forløb vil denne primært tage afsæt i AEP.

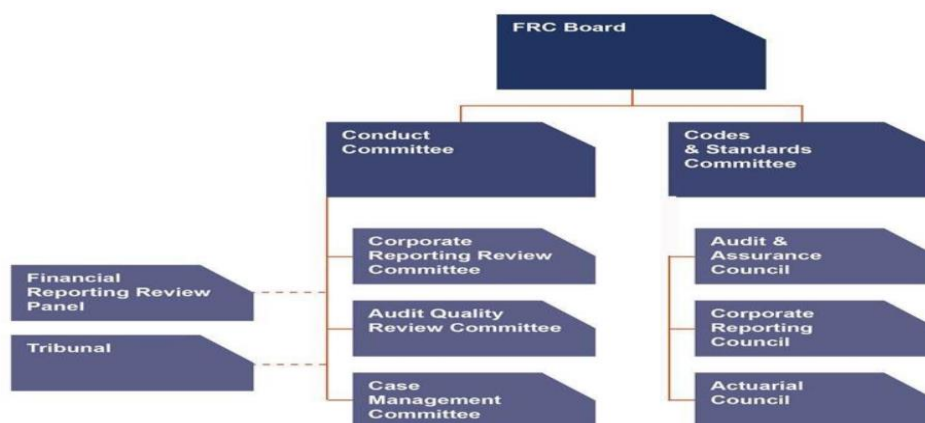
FRC er organiseret som følger:

⁶¹ <https://www.frc.org.uk/getattachment/5e1ac2d1-f58c-48bc-bb91-1f4a189df18b/Developments-in-Audit-2018.pdf> side 17.

⁶² <https://www.frc.org.uk/getattachment/5e1ac2d1-f58c-48bc-bb91-1f4a189df18b/Developments-in-Audit-2018.pdf> side 17.

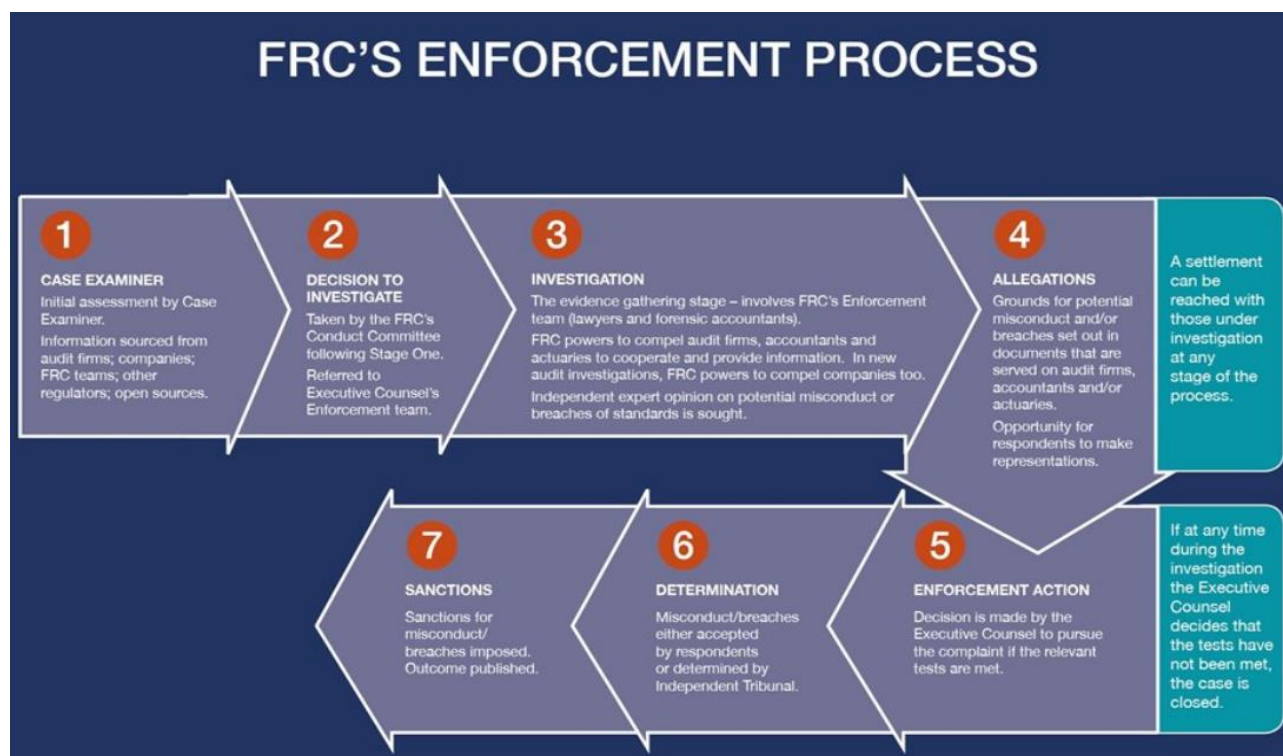
⁶³ <https://www.frc.org.uk/getattachment/915c15a4-dbc7-4223-b8ae-cad53dbcca17/Developments-in-Audit-2016-17-Full-report.pdf> side 65.

FRC Structure



Figur 3 – FRC’s struktur.⁶⁴

Af ovenstående figur/diagram er den relevante gren for nærværende afhandling den, der betegnes som ”Conduct Committee” og herunder ”Case Management Committee”. Nedenfor fremgår en figur, der grafisk illustrerer FRC’s undersøgelsesproces i de respektive stadier:



Figur 4 – FRC’s undersøgelsesproces.⁶⁵

⁶⁴ <https://www.frc.org.uk/about-the-frc/structure-of-the-frc>

⁶⁵ <https://www.frc.org.uk/about-the-frc/procedures-and-policies/enforcement-procedures>

Jf. ovenstående figur iværksættes en undersøgelse af en såkaldt "case examiner", der foretager en indledende vurdering. Denne indledende vurdering kan ske på baggrund af informationer fra andre FRC-teams, fra de såkaldt RSB'er som nævnt ovenfor, på baggrund af en belysning i medierne etc. De indledende procedurer minder således meget om den, der benyttes af ERST – hvorved en undersøgelse kan iværksættes på baggrund af en formodet mistanke om en lovovertrædelse.

Herefter foretages der i andet stadie en vurdering af FRC's "Conduct Committee" på baggrund af den såkaldte "Case Examiners" præliminære vurdering. FRC's Conduct Committee⁶⁶ skal være med til at sikre at der dels er en god grund til at foretage undersøgelsen, i.e. at en sådan undersøgelse er i offentlighedens interesse, dels om undersøgelsen skal uddelegeres til en såkaldt RSB, eller hvorvidt underorganet "Case Management Committee", der også ses af figur 3 skal overse undersøgelsen.^{67,68} Såfremt Conduct Committee finder, at grundlaget for en undersøgelse er præsent – hertil er der nogle karakteristika som undersøgelsen skal overholde, eksempelvis at en overtrædelse kan skabe mistillid til revisionsprofessionen⁶⁹ – skal denne dels informere den undersøgte omkring, at der indledes en undersøgelse, dels tage stilling til hvorvidt undersøgelsens iværksættelse skal offentliggøres, samt afslutningsvis at viderestille undersøgelsen til "Executive Counsels Enforcement Team".⁷⁰

I tredje stadie foretages undersøgelsen af FRC's Enforcement Team, der består af omtrent 30 medarbejdere, der består af jurister/advokater, de såkaldte "Forensic Accountants" samt assistenter.⁷¹ Hver enkelt undersøgelse foretages desuden af omtrent to jurister/advokater, to Forensic Accountants og én assistent.⁷² Disse teams vil under normale omstændigheder inddrage eksperthjælp – eksempelvis fra tidligere revisorer – ud fra disses branchespecifikke erfaring, hvilket også gør at undersøgelserne kan blive relativt tidskrævende, da disse eksperter også skal gennemgå dokumenter mv., ligesom disse også kan blive underlagt at skulle interviewes af både FRC, men også den undersøgte.⁷³ Det synes desuden relevant at påpege, at FRC ligesom ERST (i henhold til RL § 38) har ret til at kræve relevante dokumenter af den undersøgte. Hertil har FRC's Executive Counsel adgang til at foretage undersøgelser hos den revisor eller revisionsvirksomhed, der undersøges – under forudsætning af at

⁶⁶ <https://www.frc.org.uk/about-the-frc/structure-of-the-frc/conduct-committee>

⁶⁷ <https://www.frc.org.uk/getattachment/75253672-7873-48db-8806-335c42f86581/;.aspx> side 7.

⁶⁸ <https://www.frc.org.uk/getattachment/fa51a325-c574-4274-9ba8-482e8af0b5e0/Audit-Enforcement-Procedure-June-2016.pdf> side 5.

⁶⁹ <https://www.frc.org.uk/getattachment/75253672-7873-48db-8806-335c42f86581/;.aspx> side 36.

⁷⁰ <https://www.frc.org.uk/getdoc/0edeb43e-265e-4d61-9caf-989bcf7becf7/audit-enforcement-procedure>

⁷¹ <https://www.frc.org.uk/frc-for-you/blogs-and-podcasts/the-frc-s-enforcement-process>

⁷² <https://www.frc.org.uk/frc-for-you/blogs-and-podcasts/the-frc-s-enforcement-process>

⁷³ <https://www.frc.org.uk/frc-for-you/blogs-and-podcasts/the-frc-s-enforcement-process>

FRC giver en skrivelse til denne omkring, hvorfor det er nødvendigt at foretage undersøgelsen ”on-site” mv.⁷⁴ Dette synes altså være i nær tilknytning til ERST’s mulighed som angivet i RL § 39.

I fjerde stadie fremsiges eventuelle overtrædelser til den undersøgte, der herefter har mulighed for at gøre indsigelser. Det skal desuden nævnes, at den undersøgte i alle stadier, kan indgå et forlig med FRC.

I femte stadie tages der stilling til, hvorvidt der skal foretages ”Enforcement Action”, i.e. om undersøgelsen giver anledning til konsekvenser. I denne forbindelse fremgår det, at der er nogle tests som undersøgelsen skal overholde, hvad disse helt konkret er, må dog stå hen i det uvisse, idet FRC ikke har offentliggjort disse tests. Undersøgelserne skal dog overholde følgende: ”A Respondent is liable for Enforcement Action, having made adverse findings against the Respondent”.⁷⁵ Såfremt undersøgelsens resultatet overholder disse kriterier, vil det have den konsekvens, at FRC’s Enforcement Committee træffer en beslutning, der skal indeholde deres fund, sanktioner etc., hvilket de har 14 dage til.⁷⁶ Herefter er processen nået til sjette stadie, hvor den anklagede enten kan vælge at efterkomme denne beslutning. Alternativt sker der en disciplinærsag ved det såkaldte ”tribunal”, der i al væsentlighed svarer til Revisornævnet. I dette sjette trin foretages der en gennemgang af sagens fakta, hvori den anklagede også har mulighed for at forsvare sig over for det uafhængige disciplinærnævn.

I det syvende og sidste stadie nedlægges den anklagede for sanktioner og undersøgelsen offentliggøres, hvilket heller ikke er meget ulig den danske proces hos Revisornævnet.

5.5 Revisorsinspektionens organisering

RI (Sverige) er tilsvarende ERST og FRC blevet bemyndiget som det organ, der skal stå for tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder. Ligesom det var tilfældet for FRC har RI uddelegeret dele af sine beføjelser til organisationen Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), der tilsvarende FSR – Danske revisorer, og er en brancheorganisation med autoriserede revisorer og revisionsvirksomheder som medlemmer. FAR står for tilsynet med sine medlemmer og fører således kvalitetskontrol af disse, hvorimod RI kontrollerer FAR, ligesom RI står for tilsynet med de revisorer og revisionsvirksomheder, der reviderer PIE virksomheder. Herudover fører RI også tilsyn med de revisorer og revisionsvirksomheder, der ikke er medlem af FAR. Dette sker dog ofte ved alligevel at indbringe FAR’s

⁷⁴ <https://www.frc.org.uk/getattachment/fa51a325-c574-4274-9ba8-482e8af0b5e0/Audit-Enforcement-Procedure-June-2016.pdf> side 6.

⁷⁵ <https://www.frc.org.uk/getattachment/75253672-7873-48db-8806-335c42f86581/:.aspx> side 21.

⁷⁶ <https://www.frc.org.uk/getattachment/fa51a325-c574-4274-9ba8-482e8af0b5e0/Audit-Enforcement-Procedure-June-2016.pdf> side 9-10.

ressourcer.⁷⁷⁷⁸ Således kan der drages direkte parallel mellem FRC og RI's bemyndigelse. Det skal dog nævnes at RI udelukkende har uddelegeret den del af sin tilsynsvirksomhed, der vedrører kvalitetskontrol af ikke-PIE virksomheder – altså forestår RI selv undersøgelserne af ikke-PIE⁷⁹, hvorfor parallellen mellem FRC og RI ikke er helt entydig.

RI er organiseret på følgende vis:



Figur 5 – Revisorsinspektionens organisering.⁸⁰

Det er således Revisorsafdelningen, der står for at udføre kvalitetskontrol og undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder. Den uafhængige afdeling i ovenstående diagram/figur, der betegnes ”Tillsynsnämnden för revisorer”, der ligesom den danske revisornævn træffer beslutning omkring af forvaltningsretlig karakter, i.e. disciplinære sanktioner. Herudover træffer Tillsynsnämnden også beslutninger af mere principiel karakter. Alle domme, der foretages af Tillsynsnämnden kan ankes til en domstol.⁸¹ Denne fordeling er således meget lig den, der finder sted i henholdsvis Danmark og England, hvor man har ERST og FRC, der foretager undersøgelserne. Nå/hvis disse undersøgelser skal give anledning til en disciplinærsanktion sker dette tilsvarende i et uafhængigt organ – i.e. Revisornævnet og the Tribunal.

Nedenfor er det illustreret, hvorledes RI's tilsynsvirksomhed er organiseret:



Figur 6 – Revisorsinspektionens tilsyn.⁸²

⁷⁷ <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/tillsyn/kvalitetskontroll/overenskommelse-far.pdf>

⁷⁸ <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/kvalitetskontroll/ovriga-revisorer/>

⁷⁹ https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/180601_Organisation-of-the-Public-Oversight-of-the-Audit-Profession-2018-survey-update.pdf side 81.

⁸⁰ <https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/organisation/>

⁸¹ <https://www.revisorsinspektionen.se/en/English/organization/>

⁸² <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/>

Som ovenstående figur indikerer, så er RI's tilsynsvirksomhed tredelt. Den gren af disse tre, der vedrører disse undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder, er det såkaldte Riskbaserad tillsyn.⁸³ Dette tilsyn blev etableret i 2017 og erstatter de tidligere undersøgelsessystemer Systematiskt Uppsökande Tillsyn (SUT) samt Disciplinärenden.⁸⁴⁸⁵

Det risikobaserede tilsyn svarer i al væsentlighed til de undersøgelser, der foretages af henholdsvis ERST og FRC. Således er formålet med RI's risikobaserede tilsyn at sikre at kvaliteten af revisors arbejde.⁸⁶ Disse undersøgelser kan iværksættes på flere måder, herunder ved at RI bliver gjort opmærksom på en eventuel overtrædelse eksempelvis fra en regnskabsbruger eller anden revisor. RI fungerer på baggrund heraf i højere grad end tilfældet er for ERST og FRC som en slags pseudo klageinstans, i.e. at de foretager undersøgelser på baggrund af mistanke som eksempelvis en anden revisor har erfaret sig, uden at de selv har foretaget en præliminær vurdering af omstændighederne og mistanken. På baggrund heraf er det ikke usædvanligt at disse undersøgelser hurtigt afskrives.⁸⁷

Undersøgelserne kan ligeledes iværksættes på baggrund af en anmeldelse fra en myndighed eller i forbindelse med FAR's kvalitetskontrol af dennes medlemmer.⁸⁸ Det synes dog også værd at bemærke at RI anser undersøgelser, der iværksættes på baggrund af disse anmeldelser, som værende udført på eget initiativ⁸⁹, i.e. at de har mulighed for at fravælge at foretage en undersøgelse, hvilket dog ikke nødvendigvis tyder på at være tilfældet jf. også ovenfor (klageinstans). Foruden ovenstående kan RI også iværksætte undersøgelser på baggrund af dennes kvalitetskontrol og på baggrund af mediebelysning. Fælles for disse iværksættelsesmetoder synes dog at være, at der skal være en indikation på at en revisor eller revisionsvirksomhed har overtrådt revisorlovgivningen.

Efter at Revisorinspektionen har modtaget en anmeldelse eller på andre måder har belæg for at initiere en undersøgelse, sendes relevante dokumenter til den undersøgte, der herefter har mulighed for at komme med en udtalelse. Herefter bedømmer RI, hvorvidt mistanken skal undersøges nærmere, eller om sagen skal afsluttes. Såfremt en sag skal undersøges nærmere, kan den have den konsekvens, at sagen afsluttes uden yderligere sanktioner til revisoren eller revisions-virksomheden, hvilket vil være tilfældet såfremt det viser sig, at den undersøgte, ikke har overtrådt sine forpligtelse, i.e.

⁸³ <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/ri-infor-ny-tillsynsform/>

⁸⁴ <https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/nyheter/20182/tillsynsverksamheten/>

⁸⁵ <https://www.far.se/nyheter/2019/april/ri-tar-bort-disciplinarenden-som-egen-tillsynskategori/>

⁸⁶ <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/disciplinarenden/>

⁸⁷ <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/disciplinarenden/>

⁸⁸ <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/disciplinarenden/>

⁸⁹ <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/disciplinarenden/>

revisorlovgivningen. Såfremt det modsatte er tilfældet, foretages en disciplinærafgørelse, der afsiges af Tillsynsnämnden för revisorer. Disciplinærafgørelserne kan enten resultere i en påmindelse, en advarsel eller fratagelse af autorisation. Det skal desuden nævnes at disse afgørelser kan ankes til anden forvaltningsretlig instans.⁹⁰

5.6 Delkonklusion

Formålet med indeværende afsnit var dels at adressere implementeringen af primært EU's 8. direktiv artikel 30 i dansk lovgivning, dels at adressere henholdsvis ERST's, FRC's og RI's organisering samt hvorledes disse iværksætter og udfører de omtalte undersøgelser.

EU's 8. direktiv artikel 30 berører som nævnt, at den kompetente myndighed i medlemsstaterne, skal sikre, at der er effektive foranstaltninger, der skal være i stand til at konstatere, korrigerer og forhindre overtrædelser af revisorlovgivningen. Denne artikel er implementeret ved RL § 37-42 i dansk lovgivning, der udgør det danske svar på, hvordan et effektivt undersøgelses- og sanktionssystem skal se ud.

For så vidt angår de kompetente myndigheders organisering og iværksættelse og gennemførelse af de omtalte undersøgelser blev det konstateret, at disse har mange af de samme karakteristika. Således kan de alle iværksætte undersøgelser på baggrund af en given mistanke/indikation. Herudover kan myndighederne kræve de oplysninger, der er relevante for at udføre undersøgelsen. Såfremt undersøgelserne giver anledning til en disciplinærsag, er det for alle landenes vedkommende et uafhængigt organ, der skal stå for denne og som afgiver en dom/kendelse.

Nogle af forskellene i organiseringen af disse myndigheder består blandt andet i, at det for ERST og RI (har dog uddelegeret dele af sin tilsynsmyndighed – kvalitetskontrol af ikke-PIE til FAR) er alle revisorer, revisionsvirksomheder, PIE virksomheder etc., der kan blive undersøgt baseret på en mistanke. Modsætningsvis er fokus for FRC er kontrol af revisionsvirksomheder og revisorer, der reviderer PIE virksomheder, da de har uddelegeret kontrollen med de resterende til andre underlæggende myndigheder – dog med det forbehold, at FRC kan tilbagetrække denne uddelegering i konkrete sager. At der er en forskel i organiseringen hvad angår typen af hvem, der undersøges, er dog også en sandhed med modifikationer, idet ERST som nævnt ovenfor har en strategisk målsætning, der går på at disse undersøgelser prioriteres ud fra de samfundsmæssige interesser af undersøgelse. Således må dette fortolkes som om, at ERST fokuserer sine undersøgelser på PIE virksomheder, da disse alt

⁹⁰ <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/disciplinarenden/>

andet lige må menes at have en større samfundsmæssig interesse – deraf også at en PIE virksomhed defineres som en virksomhed af interesse for offentligheden. En væsentlig forskel mellem ERST og FRC er, at FRC kan aftale en sanktion for den undersøgte, således at der eksempelvis kan give en bøde uden at undersøgelsen kommer videre til Tribunal. Dette er således ikke en mulighed for ERST, der udelukkende kan give en påtale/påbud eller indbringe sagen for Revisornævnet. En anden forskel mellem disse er, at FRC også i nogle tilfælde undersøger ansatte hos den virksomhed, hvori revisionen undersøges, hvilket ikke synes at være tilfældet for ERST.

6 Undersøgelse af myndighedernes forvaltningspraksis

Nærværende afsnit har til formål at analysere, sammenholde og diskutere de karakteristika, som undersøgelserne i de enkelte lande har. Afsnittet vil blive struktureret således, at jeg først vil adressere ERST's undersøgelser, som afhandlingen tager afsæt i, dernæst vil jeg supplere med en undersøgelse af henholdsvis FRC's og RI's forvaltningspraksis. Afslutningsvis vil jeg lave en delkonklusion, der vil opsummere og reflektere nærmere over nogle af undersøgelsens resultater. Årsagen til undersøgelsens struktur skyldes, at det er fundet mest hensigtsmæssig løbende at adressere forskelle og ligheder samt diskutere de implikationer som de respektive myndigheders – og herunder primært ERST's – forvaltningspraksis giver anledning til.

6.1 Erhvervsstyrelsen

Gennemgangen af ERST's undersøgelser vil primært tage udgangspunkt i ERST årsredegørelser fra 2008-2018 omkring tilsynsvirksomheden. Årsagen til denne tilgang skyldes, at ERST har valgt, at de kun offentliggør principielle undersøgelser, der har interesse for offentligheden, hvorved der udelukkende er offentliggjort 9 dokumenter, der vedrører disse undersøgelser på ERST's hjemmeside.⁹¹⁹²⁹³ For at udarbejde en undersøgelse, der skal forsøge at kortlægge undersøgelsesnes karakteristika, er det naturligvis ikke tilstrækkeligt udelukkende at fokusere på 9 undersøgelser. Årsredegørelserne for ERST's tilsynsvirksomhed giver imidlertid et godt overblik over typen, antallet og karakteristika ved undersøgelse. I forbindelse med undersøgelsen på baggrund af disse årsredegørelser, vil jeg dog naturligvis inddrage nogle af de principielle sager for også at fastslå deres karakteristika. På trods af at ERST udelukkende har valgt at offentliggøre et fåtal af undersøgelse, bliver alle undersøgelserne, der bliver bragt for Revisornævnet, offentliggjort – dog i anonymiseret form. På baggrund af at det udelukkende er nogle af undersøgelse, der bliver bragt for Revisornævnet, det faktum at disse er anonymiseret, ligesom det faktum at de undersøgelser, der ikke er blevet offentliggjort af ERST, men bragt for Revisornævnet ikke må anses som betydelige/principielle for offentligheden, bliver disse undersøgelser kun implicit inddraget igennem årsredegørelserne. ERST's årsredegørelserne må derfor anses som tilstrækkelige for at afdække denne del af undersøgelserne og disses karakteristika. Da redegørelsernes indhold dog varierer meget fra år til år, finder jeg det mest

⁹¹ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_redegoerelse_undersoegelser_2014.pdf side. 19.

⁹² <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-04/Aarsberetning-erhvervsrettet-kontrol-og-tilsyn-2018.pdf> side 39.

⁹³ I forbindelse med at Erhvervsstyrelsen har skiftet hjemmeside, figurerede alle de tidligere domme ikke længere. På baggrund af en anmodet aktindsigt, som undertegnede har anmodet om i forbindelse med udarbejdelsen af dette speciale, er undersøgelserne efterfølgende lagt op på hjemmesiden og udgør 11 offentliggjorte dokumenter.

hensigtsmæssigt at gennemgå disse enkeltvist. På baggrund af at de årlige redegørelser for henholdsvis 2008-2009, 2010 og 2011 ikke længere figurerer på ERST's hjemmeside, har jeg fundet det mest hensigtsmæssigt at vedlægge disse som bilag (bilag 1-3).

6.1.1 Årlig redegørelse 2008-2009

Den årlige redegørelse for 2008-2009 omkring ERST's tilsynsvirksomhed dækker over halvandet år (anden halvdel af 2008 og hele 2009). Således dækker denne redegørelse over det første halvandet år med undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder. Omfanget af denne første fase af ERST's undersøgelsesvirksomhed fremgår af nedenstående tabel:

		Total	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer
Afgjorte	Indbringelse for revisornævnet	1	1	-
	Påtale	1	1	-
Subtotal		2	2	-
Værende	Afventer svar på høringsbrev	1	-	1
	Anmodet om redegørelse/arbejdspapirer	4	-	4
	Under forberedelse	6	3	3
Subtotal		11	3	8
	I alt	13	5	8

Tabel 1 – Status på sager pr. 31.12.2009.⁹⁴

Således fremgår det af ovenstående tabel, at der er iværksat i alt 13 undersøgelser i perioden, hvoraf 8 vedrører registrerede revisorer og 5 vedrører statsautoriserede revisorer. Af disse 13 undersøgelser er 2 afgjorte, hvilket vil sige at ERST har afsluttet deres undersøgelse. Som bekendt har ERST fire muligheder for så vidt angår resultatet af en undersøgelse:

1. Indbringelse for revisornævnet
2. Påbud om at forholdene skal bringes til ophør
3. Give en påtale
4. Afslutte undersøgelsen uden reaktioner

Heraf skete der pr. 31.12.2009 én indbringelse for revisornævnet (der må anses som værende den hårdeste sanktion) og én påtale (begge vedrører statsautoriserede revisorer). Disse afgjorte undersøgelser vedrørte henholdsvis en overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen og mere præcist, at dateringen af revisionspåtegningen og dermed overtrådte erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 9. Den anden sag, der formodes at være den, der blev bragt for Revisornævnet omhandlede en overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsen og nærmere bestemt § 6, stk. 1, nr. 3, idet revisors medarbejder, var blevet indsat som direktør i det reviderede selskab. Én af disse to sager vedrørte desuden også

⁹⁴ Se bilag 1.

registreringsforhold (overtrædelse af revisorloven), da den underskrivende revisor ikke var tilknyttet en revisionsvirksomhed. Således er det eksplicit tydeliggjort, at én undersøgelse kan vedrøre flere overtrædelser.⁹⁵

For så vidt angår de verserende sager, ses der af ovenstående tabel et eksempel på, at RL § 38 og 39 er blevet benyttet konservativt, da man dels blot afventer svar, dels har anmodet om redegørelse/arbejdspapirer, hvilket altså tyder på at sagerne har være både relativt simple, men at der ej heller har været tale om betydelige undersøgelser, da man blot har lavet skrivebordundersøgelser og kun én gang har benyttet sig af RL § 39, der giver hjemmel til uden retskendelse at få fysisk adgang til en revisor eller revisionsvirksomhed. Dette bygges desuden også op af nedenstående tabel:

	Total	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer
Afgørelse truffet alene på det foreliggende grundlag	-	-	-
Anmodet om redegørelse	3	1	2
Anmodet om arbejdspapirer	3	1	2
Foretaget besøg hos revisionsvirksomheden	1	-	1
Sager under forberedelse	6	3	3
I alt	13	5	8

Tabel 2 – undersøgelsestyper.⁹⁶

Således kan det ses, at der udelukkende i ét tilfælde er benyttet hjemlen i RL § 39 til at få adgang til at foretage en undersøgelse hos revisionsvirksomheden. De resterende undersøgelser er foretaget som såkaldte skrivebordsundersøgelser.

Når det gælder de undersøgelser, der er verserende, omhandler disse overtrædelser af henholdsvis (i rækkefølge efter hvilke der er overtrådt hyppigst) erklæringsbekendtgørelsen (9 overtrædelser), uafhængighedsbekendtgørelsen (5), god revisorskik (4), ejer- og ledelsesforhold (1) samt dokumentation (1). De undersøgelser, der blev foretaget vedrørende overtrædelse af god revisorskik (RL § 16, stk. 1), omhandlede primært mangelfuld dokumentation af diverse forhold – herunder planlægning og accept, ligesom dokumentationen af udførelsen af selve revisionen havde været mangelfuld. Dette viser tydeligt, at overtrædelser af god revisorskik favner bredt, og på baggrund heraf også, jf. ERST selv (og ovenfor), ofte danner baggrund for de længerevarende undersøgelser – specielt hvis man sammenholder med de mere håndgribelige overtrædelser af uafhængigheds- og erklæringsbestemmelserne.

⁹⁵ Se bilag 1.

⁹⁶ Se bilag 1.

6.1.2 Årlig redegørelse 2010-2011

Ikke uventet skete der i 2010 og 2011 en stigning i antallet af undersøgelser fra 13 iværksatte undersøgelser i 2008-2009 til henholdsvis 30 i 2010 og 37 i 2011. Herudover har man i redegørelserne for 2010 og 2011 indsat en ny informativ tabel, der viser kilderne til undersøgelserne:

	2011			2010
	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total	
Regnskabskontrol af børsnoterede virksomheder	3	-	3	6
Regnskabskontrol af andre virksomheder	1	7	8	3
Udefra kommende informationer	1	3	4	12
Øvrige*	8	14	22	9
I alt	13	24	37	30

Tabel 3 – kilder til undersøgelser.⁹⁷

Af ovenstående tabel fremgår det, at der i 2010 primært blev iværksat undersøgelser på baggrund af udefra kommende informationer, hvilket eksempelvis kan være igennem mediebelysning og fra øvrige kilder, hvilket blandt andet kan være på baggrund af indikationer vedrørende mulige overtrædelser af revisorlovgivningen, som man er blevet bekendt med i forbindelse med ERST's andre virker – eksempelvis igennem en selskabsretlig registrering (f.eks. ved en fusion) eller lignende.⁹⁸ I 2011 blev primært iværksat undersøgelser på baggrund af øvrige informationer, og der blev i kontrast til 2010 udelukkende iværksat få undersøgelser på baggrund af udefra kommende informationer. Af tabellen fremgår også, at der i 2010 blev foretaget flere undersøgelser på baggrund af regnskabskontrol af børsnoterede virksomheder end på baggrund af regnskabskontrollen af andre virksomheder. Dette kan dog være et resultat af, at ERST jf. også afsnit 5.6 i nærværende afhandling, fokuserer sine undersøgelser på forhold, der kan have interesse for offentligheden. Dette argument bortfalder dog, hvis man ser på fordelingen i 2011, der viser det modsatte billede. Af tabellen synes der altså ikke at være nogle gennemgående karakteristika for kilderne til undersøgelserne, der er relativt spredt årene imellem.

Af nedenstående tabel fremgår de iværksatte undersøgelser for 2010 og 2011:

⁹⁷ Se bilag 3.

⁹⁸ Se bilag 3.

		2011			2010
		Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total	
Afgjorte	Indbragt for Revisornævnet	3	10	13	10
	Påtale/påbud	3	3	6	4
	Ingen reaktion ⁸	-	-	-	3
Subtotal		6	13	19	17
Verse- rende	Afventer svar på høringsbrev	4	4	8	7
	Anmodet om redegørelse/arbejdspapirer	2	2	4	2
	Under forberedelse	1	5	6	4
Subtotal		7	11	18	13
I alt		13	24	37	30

Tabel 4 – status på sager pr. 31.12.2010 og 31.12.2011.⁹⁹

Som det ses af ovenstående tabel, er de fleste af de afgjorte sager indbragt for Revisornævnet (68 % i 2011 og 59 % i 2010). Dette bevidner om, at majoriteten af de afgjorte sager vedrører overtrædelser, der er betydelige nok til at give anledning til en indbringelse, hvorimod mindre betydelige overtrædelser alt andet lige ”blot” må give anledning til en/et påtale/påbud eller ender uden reaktion. Sammenholder man ovenstående tabel med den fra 2008-2009, er det tydeligt, at der er sket en markant stigning i antallet af undersøgelser til 2010 henholdsvis 2011. Sammenligner man herudover reaktionerne på baggrund af de foretagne undersøgelser i årene, er der også her sket en stigning i antallet af indbringelser hos Revisornævnet, der for så vidt angår 2008-2009 blot var på 50 %. Her skal man dog også tage højde for, at der pr. 31.12.2009 udelukkende var afgjort to sager, hvorfor den procentuelle fordeling mellem indbringelser kontra påbud/påtale og ingen reaktion nok ikke er den mest retvisende i de indledende år (i.e. 2008-2009). Der er dog noget, der taler for, at ERST primært iværksætter undersøgelser, der på trods af, at de fleste ikke har været af betydelig interesse for offentligheden, da udelukkende et fåtal af sager er blevet offentligt, dog har en sådan betydelighed, at disse i de fleste tilfælde vil give anledning til en indbringelse hos en forvaltningsretlig institution, i.e. Revisornævnet.

Der er i årene fra 2008-2011 dog fuldstændig konsensus omkring, at de fleste overtrædelser vedrører registrerede revisorer. Således udgjorde undersøgelserne af registrerede revisorer 62 % i 2008-2009, 57 % i 2010 og 65 % i 2011. Dette skal ligeledes sammenholdes med, at der pr. maj 2019 er registreret 1909 statsautoriserede revisorer hos ERST, hvorimod der ”kun” er registreret 1377 registrerede revisorer hos ERST.¹⁰⁰ Dette svarer således til, at de statsautoriserede revisorer udgør 58 % af den samlede population, hvorimod de registrerede revisorer udgør 42 %. Denne udvikling kan således tale for, at kvaliteten af det arbejde, der er blevet udført af registrerede revisorer, har været ringere end

⁹⁹ Se bilag 3.

¹⁰⁰ Jf. CVR.dk

det, der er blevet udført af de statsautoriserede revisorer – i særdeleshed også på baggrund af at populationen af registrerede revisorer er mindre end de statsautoriserede. Denne udvikling kan ligeledes tale for, at der sker en større andel overtrædelser hos mindre revisionsvirksomheder, da der antageligvis må være en større andel statsautoriserede revisorer hos de store revisionsvirksomheder – og i særdeleshed hos de revisionsvirksomheder, der reviderer PIE virksomheder. Dette er dog ikke en markant overraskelse, idet de større revisionsvirksomheder må formodes at have mere omfattende og muligvis også bedre kvalitetssikringssystemer, der skal være med til at eliminere disse overtrædelser, da mindre revisionsvirksomheder potentielt ikke har mulighed for at etablere formelle kvalitetssikringssystemer.

For så vidt angår overtrædelserne i de afgjorte sager er disse i 2010 relativt ligeligt fordelt på de forskellige overtrædelsestyper. Der har dog primært været tale om overtrædelser af uafhængighedsreglerne (6 overtrædelser), erklæringsbekendtgørelsen (5) og god revisorskik (5). I 2011 er fordelingen dog ikke så lige. Her har der været klart flest overtrædelser af uafhængighedsreglerne (14 overtrædelser), hvorimod der ”blot” har været tale om 5 overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen og 3 overtrædelser af god revisorskik. Heraf vedrører overtrædelserne af uafhængighedsreglerne blandt andet tilsigtet såvel som utilsigtet krydsende revision, hvilket er i direkte strid mod uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, der betyder krydsende revision.

Det skal desuden påpeges, at de sager der er blevet indbragt for Revisornævnet i 2010 og 2011 primært vedrører overtrædelser af uafhængighedsreglerne. Hvad angår overtrædelserne af erklæringsbekendtgørelsen, vedrører disse, at der er udarbejdet en mangelfuld eller forkert revisionspåtegning. Undersøgelserne, der tager udgangspunkt i overtrædelser af god revisorskik, vedrører dels at der ikke er blevet indsamlet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og dels at der ikke er foretaget kvalitets-sikringsgennemgang af en revision af et Dansk AMP-selskab (en børs for mindre- og mellemstore virksomheder¹⁰¹). Begge sager blev efterfølgende indbragt for Revisornævnet. Herudover blev der foretaget en undersøgelse af, hvorvidt en revisionsvirksomhed havde foretaget kvalitetssikringsgennemgang i forbindelse med revisionen af en børsnoteret virksomhed. Denne undersøgelse blev dog efterfølgende afsluttet uden bemærkninger – altså var der ikke foretaget en overtrædelse af god revisorskik og herunder ISA standarderne. Af disse undersøgelser af god revisorskik er det værd at nævne, at undersøgelser omkring hvorvidt der er indsamlet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis må være en længerevarende proces, idet der er tale om et subjektivt vurderingskriterie, i.e. tilstrækkeligt og egnet.

¹⁰¹ <https://borsen.dk/nyheder/avisen/artikel/12/3125633/artikel.html>

Længden af en sådan undersøgelse må dog bero på overtrædelsens grad, hvilket ikke berøres nærmere af ERST's årsredegørelse. Omvendt formodes de andre undersøgelser vedrørende kvalitetssikringsgennemgang af en revision at være relativt hurtige undersøgelser, idet revisor skal dokumentere kvalitetssikringsgennemgangen, der skal foretages af en såkaldt quality review partner (QRP). Af de verserende undersøgelser omkring overtrædelser af god revisorskik, vedrører disse primært opnåelsen af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Disse undersøgelser omkring god revisorskik synes dog at give anledning til en forundring omkring, hvordan ERST har iværksatte disse sager og mere præcist, hvordan de har fået en indikation på en sådan overtrædelse. Ser man tilbage på tabel 3, der viser baggrunden for undersøgelsen, kan man se, at ERST har iværksat mange undersøgelser på baggrund af de såkaldte øvrige kilder. Heraf kunne man forestille sig, at ERST eksempelvis er blevet gjort opmærksomme på en potentiel overtrædelse igennem Revisortilsynets kvalitetskontrol (kvalitetskontrol foretages i dag af ERST), der kunne potentielt have identificeret svagheder ved revisionsvirksomhedernes kvalitetssikringssystem, hvilket kunne give anledning til en iværksættelse af undersøgelser efter RL § 37 af andre af denne virksomheds erklæringsopgaver med sikkerhed. Herudover kunne Revisortilsynet i forbindelse med deres kvalitetskontrol af udvalgte erklæringsopgaver være blevet opmærksomme på utilstrækkeligt revisionsbevis, hvilket atter kunne give anledning til at iværksætte undersøgelser af andre erklæringsopgaver foretaget af samme revisor.

	2011			2010
	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total	
Afgørelse truffet på det foreliggende grundlag	7	15	22	10
Anmodet om redegørelse	2	4	6	12
Anmodet om arbejdsopgaver	3	-	3	3
Foretaget besøg hos revisionsvirksomheden	-	-	-	1
Undersøgelser under forberedelse	1	5	6	4
I alt	13	24	37	30

Tabel 5 – undersøgelsestyper 2010 & 2011.¹⁰²

Af ovenstående tabel ses, hvorledes undersøgelserne er tilrettelagt. Ligesom tilfældet var for 2008-2009 er der kun undtagelsesvist gjort brug af hjemlen i RL § 39, hvilket ses af, at der i 2010 og 2011 kun er foretaget ét besøg hos revisionsvirksomheden. Tabellen illustrerer også, at langt de fleste undersøgelser foretages som såkaldte skrivebordsundersøgelser, hvor der enten er truffet afgørelse på baggrund af det foreliggende grundlag, eller hvor ERST har bedt revisoren eller revisionsvirksomheden om en redegørelse over forholdene. Dette stemmer imidlertid overens med det, der blev meldt ud

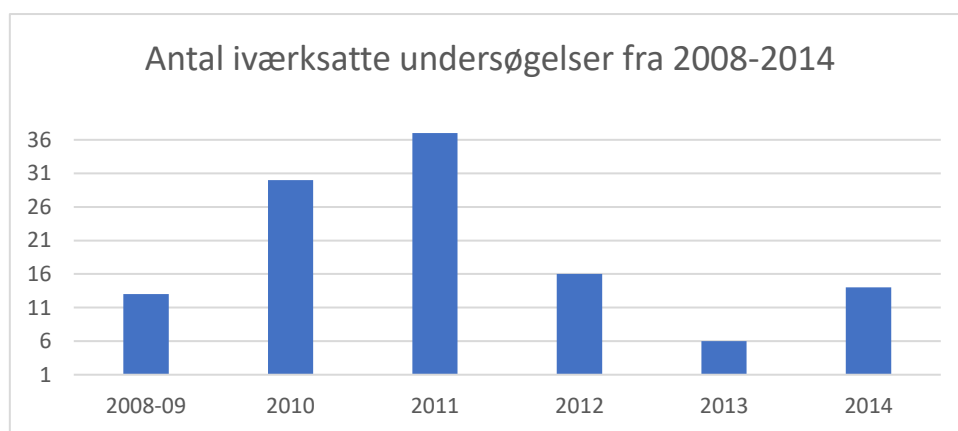
¹⁰² Se bilag 3.

i forbindelse med behandlingen af lovforslaget, hvor forventningen var at hjemlen i RL § 39 udelukkende ville blive benyttet undtagelsesvist, hvilket også må siges at være tilfældet.

6.1.3 Årlig redegørelse 2012-2014

I 2012 ændrede ERST's årsredegørelser sig således, at de ikke længere kommenterer på de verserende sager, men i stedet fokuserer på de afgjorte sager. Som en konsekvens heraf vil der i nærværende analyse på baggrund af de årlige redegørelser fra 2012-2014 ikke blive analyseret nærmere på de verserende sager, men udelukkende på de afgjorte sager.

Af nedenstående graf fremgår antallet af iværksatte undersøgelser fra 2008-2014:



Figur 7 – antal iværksatte undersøgelser.¹⁰³

Som det fremgår af ovenstående figur, er der i 2012 iværksat 16 undersøgelser, 6 i 2013 og 14 i 2014. Årsagen til faldet fra 2011 til 2014 kunne give en foranledning til at tro, at revisionskvalitet i perioden er forbedret, men beror (også) på, at ERST i 2012 iværksatte en undersøgelse af revisionen af Tønder Bank i 2012, som de beskriver som stor og kompliceret.¹⁰⁴ Sagen blev først afsluttet i 2013 og har, jf. årsredegørelsen for 2012, kostet mange af ERST's ressourcer. Tønder Bank undersøgelsen vil desuden blive gennemgået nærmere senere i nærværende analyse. Herudover munder faldet i antallet af iværksatte undersøgelser fra 2011 til 2014 også ud i, at der har været mange endnu ikke afgjorte sager fra tidligere år, som er blevet afgjort i 2012-2014. Disse sager fremgår naturligvis ikke af ovenstående figur.

¹⁰³ Egen tilvirkning - se bilag 1-3 samt: https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_redegørelse_undersøgelser_2012.pdf, <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn-redegørelse-2013.pdf>, <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn-redegørelse-2014.pdf>

¹⁰⁴ <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn-redegørelse-2012.pdf> side 10.

Nedenfor ses antallet af afgjorte sager i perioden fra 2012-2014:

	2014			2013	2012
	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total	Total	Total
Ingen reaktion	0	0	0	0	3
Påtale	3	0	3	2	4
Påbud	0	2	2	1	4
Indbragt for Revisornævnet	6	4	10	9	9
I alt	9	6	15	12	20

Tabel 6 – antal afgjorte undersøgelser.¹⁰⁵

Af ovenstående tabel kan man aflede, at majoriteten af de afgjorte sager i perioden er indbragt for revisornævnet, hvilket følger den antagelse, der blev forelagt i forbindelse med gennemgangen af årsredegørelsen for 2010-2011 – nemlig at de undersøgelser ERST iværksætter primært har en sådan karakter, at det kræver en forvaltningsretlig sanktion (disciplinærstraf). I 2012 vedrørte undersøgelserne hovedsageligt overtrædelser pågået af registrerede revisorer. Således var 65 % af undersøgelserne rettet mod registrerede revisorer, hvorimod 35 % var rettet mod statsautoriserede revisorer. Dette stemmer altså overens med den udvikling, der blev påpeget i forbindelse med analysen af årsredegørelserne for 2010 og 2011. Denne udvikling ændres dog radikalt med undersøgelserne i 2013 og 2014, hvor kun 42 % (2013) henholdsvis 40 % (2014) af overtrædelserne vedrørte registrerede revisorer. Baggrunden herfor kan muligvis være en tilfældighed, men kan også skyldes faldet i antallet af undersøgelser i årene, som blev fremhævet ovenfor, hvilket kunne tyde på, at ERST i 2013 og 2014 i højere grad end de tidligere år har haft fokus på eller fået anledning til at fokusere på overtrædelser i forbindelse med revision af større virksomheder (denne anledning kunne givet være undersøgelsen af revisionen af Tønder Bank), hvilket med overvejende sandsynlighed vil medføre en større andel undersøgelser af statsautoriserede revisorer.

For så vidt angår overtrædelstyperne har disse for 2012 primært vedrørt erklæringsbekendtgørelsen (12 overtrædelser), uafhængighedsbekendtgørelsen (6) og god revisorskik (6). For 2013 har overtrædelserne primært vedrørt god revisorskik (12), uafhængighedsbekendtgørelsen (7), hvorimod der kun har været én undersøgelse af en formodet overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen. Hvad angår 2014 har overtrædelserne ligesom for 2013, primært vedrørt god revisorskik (19), hvorimod der kun har været henholdsvis 3 overtrædelser af uafhængighedsbekendtgørelsen og én overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen. Således følger udviklingen i 2012 tilnærmelsesvist udviklingen for 2008-2011, hvor der ses flest overtrædelser af erklærings- og uafhængighedsbekendtgørelsen. Der er dog

¹⁰⁵ Egen tilvirkning med udgangspunkt i årsredegørelserne for 2012, 2013 og 2014.

et andet billede, når man tager årene 2013 og 2014 i betragtning. Heraf vedrører klart flest overtrædelser god revisorskik. I disse år har der dog været meget få undersøgelser om formodede overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen og et markant fald i antallet af undersøgelser vedrørende uafhængighed, hvilket alt andet lige er et positivt tegn – i særdeleshed i relation til uafhængighed, idet det er en revisors primære opgave at optræde som offentlighedens tillidsrepræsentant. Det er imidlertid svært at blive anskuet som offentlighedens tillidsrepræsentant, når man enten ikke er uafhængig, eller afgiver en forkert eller mangelfuld påtegning, når denne må anses som offentlighedens kvalitetsstempel på et regnskab. Det må derfor anses som værende en positiv udvikling, at antallet af undersøgelser om overtrædelser af uafhængigheds- og erklæringsbekendtgørelse har været markant faldende i 2013 og i særdeleshed i 2014.

Det synes relevant at påpege, at der for så vidt angår overtrædelser af god revisorskik, sker påtale/påbud ved flere undersøgelser, end hvad tilfældet er for de andre overtrædelsestyper. I særdeleshed uafhængigheds- og erklæringsmæssige undersøgelser leder som oftest til en indbringelse for Revisornævnet. Dette kan skyldes, at disse typer overtrædelser er lettere at identificere – eksempelvis ved krydsende revision, som må formodes at være relativt let konstaterbart – samt det forhold at disse typer overtrædelser (uafhængigheds- og erklæringsbekendtgørelsen) som også nævnt ovenfor er alvorlige forseelser, der ikke under normale omstændigheder blot kan påtales eller påbydes. Herudover er overtrædelser vedrørende god revisorskik, som nævnt under afsnit 6.1.2 ofte mere vanskelige at bedømme, da disse ofte vil være baseret på en subjektiv vurdering, hvilket må medføre at påtaler og påbud forekommer hyppigere end ved de andre undersøgelsestyper.

Mere specifikt omhandler overtrædelserne i relation til god revisorskik primært, at ERST har fundet, at der ikke forelå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Der er både identificeret sådanne overtrædelser af PIE selskaber såvel som ikke-PIE selskaber. At overtrædelserne af god revisorskik primært vedrører utilstrækkeligt og uegnet revisionsbevis falder i tråd med, hvad der blev identificeret ved analysen af årsredegørelserne for 2008-2011, hvilket giver en klar indikation for, at majoriteten af undersøgelsestyperne vedrørende god revisorskik omhandler dette forhold. Foruden overtrædelser af god revisorskik og nærmere bestemt ISA 500 omkring revisionsbevis, omhandler undersøgelsestyperne af overtrædelser af god revisorskik forhold omkring manglende kvalitetssikringsgennemgang af en såkaldt QRP i forbindelse med revisionen af en PIE virksomhed. Sådanne overtrædelser blev også identificeret ved analysen af de tidligere perioder. I nær tilknytning hertil undersøgte ERST også et forhold, hvor der ikke vil blive dokumenteret tilstrækkelig partnerinvolveret, idet de underskrivende

revisorer ikke havde gennemgået betydelige og risikofyldte områder. Herudover er der i perioden 2012-2014 identificeret yderligere (og nye) overtrædelser af god revisorskik. Disse vedrører blandt andre overtrædelser i forbindelse med, at en revisionspåtegning blev underskrevet før kunde- og acceptforhold samt planlægningsnotat, ligesom ledelsespåtegningen først blev underskrevet efter revisionspåtegningen, hvilket blandt andet er en klar overtrædelse af ISA 700.49(b).

ERST har også i perioden haft flere undersøgelser, der vedrørte manglende dokumentation/overvejelser i forbindelse med revision af regnskabsmæssige skøn, der er angivet af ISA 540. Heriblandt blev en revisor indbragt for Revisornævnet i forbindelse med overtrædelser af ISA 540 og derved god revisorskik i forbindelse med revisionen af indregningen af et udskudt skatteaktiv hos en PIE virksomhed, hvor dette forhold og herunder budgetforudsætningen, der dannede baggrund for indregningen af aktivet ikke var gennemgået i en tilfredsstillende grad af revisor. Dette kan blandt andet skyldes, at revisor ikke har stillet sig kritisk i forhold til ledelsens skøn, hvilket mere eller mindre eksplicit er et krav i henhold til ISA 540. I perioden har der også været flere sager, der vedrørte, at revisor ikke har planlagt den udførte revision i en fyldestgørende grad ligesom de forhold, der blev berørt i forbindelse med planlægningen af revisionen, ikke i en tilstrækkelig grad blev udført ved revisionen. Hertil var der også et tilfælde, hvor revisor ikke havde tilpasset sine revisionshandlinger ved ændrede omstændigheder fra planlægningen, der mere konkret vedrørte, at man ved planlægningen havde identificeret at banken udelukkende bestod af såkaldte cash-pools, der blot skulle afstemmes til koncernens bogføring (in house bank). I forbindelse med revisionen blev man dog opmærksom på, at banken havde eksterne bankforbindelser, hvortil man ikke havde forholdt sig tilstrækkelig kritisk på baggrund af risikoen, hvilket er en overtrædelse af ISA 330.

Den mest betydelige undersøgelse i perioden må siges at være undersøgelsen af revisionen af Tønder Bank¹⁰⁶, hvor der blev konstateret et væld af overtrædelser, herunder manglende og uegnet revisionsbevis, samt utilstrækkelig gennemgang af ledelsens regnskabsmæssige skøn. Tønder Bank undersøgelsen blev iværksat på baggrund af en mistanke om, at revisionen af Tønder Bank havde været mangelfuld, da Fondsrådet havde truffet afgørelse om, at banken skulle korrigere sin halvårsrapport med en nedskrivning på 292 mio. DKK på 60 af bankens engagementer samt at bankens ejendomme var opgjort til en 20,6 mio. DKK for høj værdi.¹⁰⁷ Således må man sige, at der var tale om en tydelig

¹⁰⁶ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-05/Afgoerelse_ifm_undersoegelse_af_revisionen_af%20toender_bank_05032013.pdf & https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-05/sammenfatningsnotat_undersoegelse_revisors_rolle_toender_bank_05032013.pdf

¹⁰⁷ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-05/sammenfatningsnotat_undersoegelse_revisors_rolle_toender_bank_05032013.pdf

indikation på mangelfuld revision af denne årsrapport, da denne var afgivet med en såkaldt ”blank” påtegning. For så vidt angår selve undersøgelsen, synes denne at svare glimrende overens med mistanker. Således undersøgte ERST nedskrivningsbehovet og de udførte nedskrivningstest på kundeengagementerne, ligesom man undersøgte opgørelsen af dagsværdien af Tønder Banks domicil- og investeringsejendomme. Hertil har man som følge af, at Tønder Bank afgav konkursbegæring (hvilket skete på baggrund af Fondsrådets afgørelse) undersøgt revisors dokumentation af overvejelserne omkring going concern. Mere generelt om sagen kan man sige, at der er tale om en kompliceret sag primært vedrørende overtrædelser af god revisorskik og herunder manglende professionel skepsis. Denne manglende professionelle skepsis er imidlertid gennemgående for sagen – i særdeleshed vedrørende revision af regnskabsmæssige skøn. I forbindelse med nedskrivningstesten af kundeengagementerne har revisor således ikke forholdt sig tilstrækkelig kritisk til ledelsens nedskrivningsmodel, der ifølge ERST var langt fra intuitiv. Herudover har revisor i forbindelse med revisionen af ejendommene ikke forholdt sig tilstrækkelig kritisk dels i relation til bankens opgørelse, dels i forhold til den eksterne vurdering, der var foretaget af en ejendomsmægler. Således kunne ERST konstatere, at denne valuarrapport var utilstrækkelig, da der blandt andet ikke forelå en metode til opgørelsen af diskonteringssatsen, hvilket revisor alt andet lige skulle have adresseret nærmere. Herudover havde revisor suppleret med en markedsrapport med afkastsatser udarbejdet af Colliers (anerkendt selskab inden for vurdering af ejendomme) dog udarbejdet for Esbjerg, hvortil revisor ikke havde forholdt sig tilstrækkelig kritisk til de forskelle, der eventuelt kunne være mellem de to beliggenheder, i.e. Tønder og Esbjerg.

Denne undersøgelse viser således vigtigheden af, at revisor opretholder sin professionelle dømmekraft og skepsis igennem revisionen. Hertil skal det også nævnes, at det blandt andet på baggrund af denne undersøgelse var nødvendigt at skærpe kravene til finansielle revisors autorisation. Derfor skal underskrivende revisorer for finansielle institutioner fra 2014 skal autoriseres af Finanstilsynet¹⁰⁸, hvorfor denne undersøgelse i allerhøjeste grad må siges at være principiel – både for ERST, men også for revisionsbranchen som helhed.

Mere overordnet set kan man sige om de undersøgelser, der er blevet udført på baggrund af overtrædelser af god revisorskik (foruden at antallet heraf er steget), at disse generelt i perioden 2012-2014 vedrører mere omfattende forhold og i højere grad end tidligere også vedrører revisionen af PIE virksomheder, hvilket må øge undersøgelsesernes kompleksitetsgrad og derved tidsforbruget og

¹⁰⁸ <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn-redegoerelse-2013.pdf> side 3.

ressourceoptaget hos ERST. Dette harmonerer godt med faldet i antallet af undersøgelser fra 2011 til 2014, som således må være faldet på baggrund af stigningen i undersøgelser revisionen af PIE virksomheder, men også i forbindelse med stigningen i antallet af undersøgelser omkring overtrædelser af god revisorskik.

	2014			2013	2012
	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total	Total	Total
Afgørelse truffet på den foranliggende grundlag	2	6	8	6	3
Anmodet om redegørelse	2	0	2	3	14
Anmodet om arbejds papirer	4	0	4	2	3
Foretaget besøg hos revisionsvirksomheden	1	0	1	1	0
I alt	9	6	15	12	20

Tabel 7 – Undersøgelsestyper 2012-2014.¹⁰⁹

Ovenstående tabeller viser, hvordan undersøgelserne er tilrettelagt. Ligesom tilfældet var for perioden 2008-2011, er der udelukkende undtagelsesvist foretaget besøg hos revisionsvirksomheden, hvorved hjemlen i RL § 39 udelukkende er blevet udnyttet et fåtal af gange i de første seks år siden ERST fik sit mandat til at foretage undersøgelser. Af tabellen fremgår det således også, at de fleste undersøgelser foretages som skrivebordsundersøgelser, hvilket harmonerer fuldstændigt med udfaldet fra 2008-2011. Herudover kan det af tabellen afledes at undersøgelserne primært bygger på enten det foranliggende grundlag eller redegørelser fra revisor. Dette må således tolkes som om, at ERST forsøger at foretage undersøgelserne på en sådan måde, at indgrebene er så minimale som muligt – og at man således undtagelsesvist benytter hjemlen i RL § 38 til fulde.

	2010-2014				
	Revisornævn	Påtale/påbud	Ingen reaktion	Total	Procent af total
Erklæringsbekendtgørelsen	14	7	3	24	18%
Uafhængighedsbekendtgørelsen	31	5	0	36	26%
Ejer- og ledelsesforhold	0	8	1	9	7%
Registreringsforhold	8	4	1	13	9%
God revisorskik	32	8	6	46	34%
Andre forhold	4	4	1	9	7%
I alt	89	36	12	137	100%

Tabel 8 – Overtrædelsestyper og resultat 2010-2014.¹¹⁰

Af ovenstående tabel fremgår antallet af overtrædelser af revisorlovgivningen fordelt ud fra resultatet af disse undersøgelser. Meningen med ovenstående tabel er at give et overblik over, dels hvilke bestemmelser, der overtrædes hyppigst, dels hvilket resultat de enkelte overtrædelser giver anledning til. Således kan det afledes, at størstedelen af overtrædelserne i den 4-årige periode vedrører

¹⁰⁹ Egen tilvirkning med udgangspunkt i årsredegørelserne for 2012, 2013 og 2014.

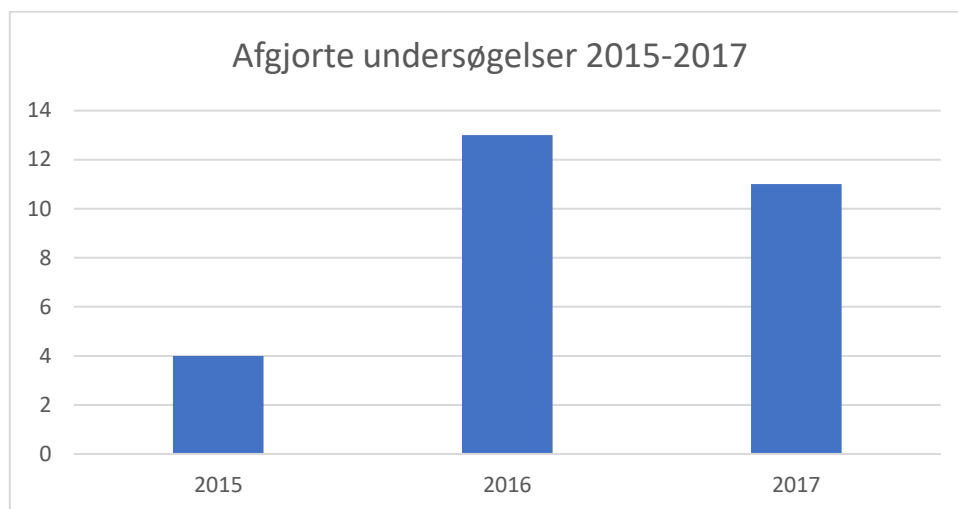
¹¹⁰ Egen tilvirkning med udgangspunkt i tabel 5 i bilag 1-3 samt tabel 3 i årsredegørelserne for 2012-2014.

henholdsvis god revisorskik, uafhængighedsbekendtgørelsen og erklæringsbekendtgørelsen, der således tilsammen udgør 78 % af alle overtrædelser i perioden. Dette er dog ikke overraskende oven på analysen af hver enkelt årsredegørelse. Hvad der dog er mere overraskende er, at god revisorskik er den mest hyppige forseelse, hvilket dog skyldes udviklingen i 2013 og i særdeleshed 2014, hvoraf klart de fleste af overtrædelserne vedrørte dette forhold. Af ovenstående tabel ses det også, at blot 9 % af undersøgelserne afsluttes uden reaktion. Herudover afsluttes 26 % med påtale/påbud og hele 65 % afsluttes med indbringelse for Revisornævnet. Dette taler for, at størstedelen (91 %) af ERST's undersøgelser medfører en form for resultat. Hvorvidt de indbragte sager resulterer i en forvaltningsretlig sanktion vender jeg tilbage til. Tabellen viser også at det af de mest hyppigt forekomne overtrædelser oftest (procentuelt) vil være overtrædelser af uafhængighedsbekendtgørelsen, der medfører en indbringelse for Revisornævnet (86 % af gangene). Dernæst kommer overtrædelser af god revisorskik (70 %) og afslutningsvis overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen (58 %). Årsagen til, at overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen ikke lige så hyppigt bliver indbragt, beror formentligt på, at de konkrete overtrædelserne ikke har en tilstrækkelig alvorlig karakter, hvorved en påtale/påbud er tilstrækkeligt. I kontrast hertil ses det tydeligt, at overtrædelser af uafhængighedsbestemmelserne tages ekstraordinært alvorligt, da udelukkende få overtrædelser (14 %) afsluttes med et påbud/påtale ligesom ingen af undersøgelserne har givet anledning til et bortfald. Baggrunden for denne fortolkning er, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, hvorved det at være uafhængig må være en af de primære opgaver, da man alt andet lige ikke kan være forudindtaget, samtidig med at man er offentlighedens tillidsrepræsentant.

6.1.4 Årlig redegørelse 2015-2017

Forinden analysen af perioden 2015-2017 påbegyndes, synes det først nødvendigt at nævne, at ERST ændrede sin organisation i 2016, som følge af ændringerne til revisorloven. På baggrund heraf, og som også nævnt tidligere, har ERST nu hjemmel til at foretage undersøgelser i forlængelse af en kvalitetskontrol jf. RL § 37, stk. 3. Desuden blev Revisortilsynet i tilknytning til ændringen i revisorloven nedlagt, hvorved ERST nu selv forestår kvalitetskontrollen og kan få konsultation ved revisorrådet. Da nærværende afhandling omhandler undersøgelserne, der er iværksat på baggrund af en indikation/mistanke og ikke kvalitetskontrol, vil jeg så vidt muligt se bort fra de undersøgelser, der er iværksat med hjemmel i RL § 37, stk. 3. Dette styrker også sammenligneligheden årene imellem, idet der med undersøgelserne efter RL § 37, stk. 3, alt andet lige vil være en stigning i antallet af

undersøgelser fra 2016 og frem (eksempelvis blev der i 2016 iværksat 47 undersøgelser med hjemmel i RL § 37, stk. 3)¹¹¹.



Figur 8 – antal afgjorte undersøgelser fra 2015-2017.¹¹²

Af ovenstående figur fremgår antallet af afgjorte undersøgelser i perioden. Således er der i 2015 udelukkende afgjort få sager, hvilket må formodes blandt andet at udspringe af undersøgelsen af revisionen af Genan koncernen, der må have været en tids- og ressourcekrævende undersøgelse, der også senere (i 2016) blev offentliggjort. Af de fire afgjorte sager i 2015 er tre af disse iværksat i 2014 og udelukkende én blev iværksat i 2015. Af de 13 undersøgelser, der blev afgjort i 2016, blev tre af disse sager iværksat i 2015, hvorimod de resterende 10 blev iværksat i 2016. Således kan det afledes, at der i 2016 blev iværksat nogle flere undersøgelser, end tilfældet var for 2015, hvilket atter harmonerer med den antagelse, at de få sager, der blev iværksat og afgjort i 2015, blandt andet må skyldes Genan undersøgelsen. I 2017 blev der, som ovenstående figur illustrerer, afgjort 11 sager. Heraf blev én undersøgelse iværksat i 2015, tre i 2016 og de resterende 7 blev iværksat i 2017. Således er antallet af undersøgelser i 2016 og 2017 tilnærmelsesvist på samme niveau. Kendetegnende for perioden 2015-2017 er, at antallet af undersøgelser også her er faldende fra 2011, hvilket også var kendetegnende for perioden 2012-2014. Dette må således ses som et slags paradigmeskift inden for tilsynsvirksomheden, hvor der således i højere grad end den indledende periode benyttes ressourcer på større og mere komplicerede undersøgelser, hvilket atter kan konstateres på baggrund af, at der i perioden er blevet offentliggjort markant flere undersøgelser end tidligere. Heraf kan blandt andre nævnes

¹¹¹ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_redegoerelse_2016.pdf, side 22.

¹¹² Egen tilvirkning med udgangspunkt i: https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_redegoerelse_2016.pdf & https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_redegoerelse_2015.pdf

Tønder Bank, Genan, Hesalight og Hellerup Finans, der alle må formodes at have været tids- og ressourcekrævende for ERST.

	2017	2016	2015	I alt
God revisorskik	10	3	7	20
Uafhængighedsreglerne	4	7	1	12
Erklæringsbekendtgørelsen	8	2	1	11
Registreringsforhold	1	0	1	2
Andre forhold	0	2	0	2
I alt	23	14	10	47

Tabel 9 – Overtrædelsestyper 2015-2017.¹¹³

Ovenstående tabel viser de overtrædelser, der har været i de afgjorte undersøgelser. Således fremgår det tydeligt, at det samme mønster, som gjorde sig gældende for så vidt angår perioden 2008-2014, fortsætte i 2015-2017, altså at de fleste overtrædelser vedrører henholdsvis god revisorskik, uafhængighedsreglerne og erklæringsbekendtgørelsen. Herudover følger antallet af overtrædelser i al væsentlighed det, der blev identificeret i årene forinden – altså at der sket en stigende grad af overtrædelser af god revisorskik, hvilket alt andet lige må have indflydelse på udviklingen i antallet af undersøgelsessager. For så vidt angår 2015 følger denne udviklingen, der sås i 2012-2014, hvor antallet af overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen og i særdeleshed uafhængighedsbestemmelserne var faldende, hvilket er og var et positivt tegn. I perioden 2016-2017 er udviklingen dog ikke helt så entydig. Således var der i 2016 flest overtrædelser af uafhængighedsbekendtgørelsen, hvilket står i fuldstændig kontrast til årene forinden. Herudover skete der i 2017 mange overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen, hvilket også må siges at stå i kontrast til den forgange udvikling.

Sammenligner man imidlertid ovenstående tabel med tabel 8, der blandt andet viste antallet af overtrædelser fordelt på type i perioden 2010-2014, kan man se, at spredning af overtrædelsestyper er blevet mindre. Således vedrørte 78 % af undersøgelserne i perioden 2010-2014 de tre mest hyppige overtrædelsestyper (god revisorskik, uafhængighed og erklæring). Hertil afdækker disse tre overtrædelsestyper 92 % af populationen i perioden fra 2015-2017. Hertil er der i perioden løbende sket en stigning i antallet af undersøgelser på baggrund af overtrædelser af god revisorskik, der således udgør 43 % i 2015-2017 mod 34 % i 2010-2014. For så vidt angår overtrædelser af uafhængighedsbekendtgørelsen, er der her status quo. Således udgjorde sådanne undersøgelser 26 % af populationen i 2015-2017, hvilket også var tilfældet for perioden 2010-2014. I relation til overtrædelser af erklærings-

¹¹³ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_redegoerelse_2016.pdf side 24.

bekendtgørelsen, er disses andel (procentuelt) også steget i perioden. Altså udgjorde disse 23 % af populationen i 2015-2017 mod 18 % i 2010-2014.

Hvad angår de undersøgelser, der vedrører overtrædelser af god revisorskik i 2015-2017, er der her for så vidt angår 2015 tale om to undersøgelsessager, men med flere overtrædelser af god revisorskik. I den ene af undersøgelserne havde revisor ikke opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis i forbindelse med værdiansættelsen af et tilgodehavende hos en tilknyttet virksomhed. I samme sag har revisor heller ikke opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for tilstedeværelsen af ejendomme, der udgjorde den største balancepost hos selskabet. Denne undersøgelse viser, ligesom tilfældet var ved analysen af de tidligere perioder, at de fleste overtrædelser af god revisorskik vedrører tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Herudover viser denne undersøgelse vigtigheden af, dels at arbejds-papirerne afspejler, at de identificerede risici, dels at arbejds-papirerne skal være af en sådan karakter, at en udefrakommende person skal være i stand til at komme frem til samme konklusion. I nærværende sag var ingen af disse kriterier opfyldt, hvorfor ERST, naturligvis også på baggrund af overtrædelsens karakter, fandt at overtrædelserne skulle indbringes for Revisornævnet. Dette harmonerer også godt sammen med overtrædelserne af god revisorskik i undersøgelserne i 2016 og 2017, der også primært vedrører tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Også i disse sager kunne ERST ikke konstatere, hvorvidt revisor havde taget stilling til forhold såsom indregning af udviklingsomkostninger, værdiansættelsen af ejendomme mv. Dette afspejler atter vigtigheden af sammenhængen mellem planlægning, udførsel og konklusionen i en revision, og vigtigheden i at de identificerede forhold og løbende overvejelser afspejles i arbejds-papirerne.

Den anden undersøgelse vedrørende overtrædelser af god revisorskik omhandler revisionen af Genan-koncernen, hvis resultat også er offentliggjort på ERST's hjemmeside.¹¹⁴ Genan undersøgelsen vedrører primært diverse overtrædelser af god revisorskik, samt en enkelt overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen. Overtrædelserne af god revisorskik består ikke uventet primært af, at der ikke er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Af disse overtrædelser kan blandt andet nævnes værdiansættelsen af udviklingsprojekter, der udgjorde 45 % af Genan Business & Development A/S' balancesum, og dermed alt andet lige må have været væsentligt for revisionen. Herudover vedrører overtrædelserne igangværende arbejder, transaktioner med nærtstående parter, indregning af goodwill samt indregning af indirekte produktionsomkostninger i kostpriser. Fælles for disse er, at der er tale om relativt komplicerede regnskabsposter, hvor indregningskriterierne ofte er komplekse og

¹¹⁴ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-03/mangelfuld_revision_af_genan_resume_af_afgoerelse.pdf

derfor kræver kompetencer fra en erfaren revisor. Generelt synes der at være en sammenhæng mellem overtrædelserne og kompleksitetsgraden i det arbejde, som revisor skal udføre, hvilket eksemplificeres glimrende ved denne undersøgelse og undersøgelsen i forbindelse med revisionen af Tønder Bank.

Af andre væsentlige undersøgelser i perioden kan nævnes revisionen af Hellerup Finans A/S¹¹⁵ og revisionen af Hesalight A/S¹¹⁶, der begge blev offentliggjort på ERST's hjemmeside i 2017.¹¹⁷ For så vidt angår Hellerup Finans A/S er der her tale om en general mangelfuld revision, der har medført adskillelige overtrædelser af både god revisorskik og erklæringsbekendtgørelsen. Der er således både sket overtrædelser i forbindelse med revisionen af mere simple områder såsom omsætningen, ligesom der skete overtrædelser af mere komplicerede områder såsom værdiansættelse af værdipapirer. Altså er der for Hellerup Finans A/S' vedkommende ikke nogen entydige karakteristika, der kunne støtte op om tesen omkring, at overtrædelser af god revisorskik ofte vil ske på ved revision af mere komplicerede områder, idet revisionen som helhed har været mangelfuld. Mere interessant er det at se, hvilket resultat manglerne har medført. Således har Hellerup Finans A/S, som følge af denne undersøgelse, efterfølgende været nødsaget til at skifte revisor og aflægge en ny korrigeret årsrapport. For så vidt angår Hesalight A/S, omhandler denne undersøgelse også primært, at der ikke var tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for revisionsområder vedrørende igangværende arbejder, transaktioner med nært stående parter, indregning af udviklingsprojekter, hensættelser og garantiforpligtelser samt hvorvidt et lån til moderselskabet var lovligt. Ligesom tilfældet var for Hellerup Finans A/S, er der også her tale om en gennemgribende mangelfuld revision, hvor revisor, jf. ERST's redegørelse af undersøgelsen, ikke har forholdt sig til forholdene.¹¹⁸ Herudover har revisoren i sagen også afgivet erklæring forud for modtagelsen af ledelsens regnskabserklæring samt afslutningen på revisionen, ligesom revisor ikke var tilknyttet nogen revisionsvirksomhed, da han afgav erklæringen, hvilket er en klar overtrædelse af RL § 16, stk. 3. Ligesom tilfældet var for Hellerup Finans A/S, blev der også efterfølgende indberettet en ny korrigeret årsrapport.

Gennemgående for både undersøgelsen af Hellerup Finans A/S og Hesalight A/S er, at der for begge undersøgelsers vedkommende er tale om omfattende og gennemgribende overtrædelser af revisorlovgivningen. Der synes dog for begge undersøgelsers vedkommende ikke at være nogle karakteristika, der forventes gentaget i andre sager og i så fald udelukkende undtagelsesvist. Noget mere

¹¹⁵ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-03/hellerup_finans.pdf

¹¹⁶ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-03/revision_af_aarsregnskabet_for_2014_for_hesalight.pdf

¹¹⁷ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_redegoerelse_2016.pdf side. 24

¹¹⁸ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-03/hellerup_finans.pdf

karakteristisk ved Hesalight undersøgelsen er dog, at denne blev iværksat på baggrund af en regnskabskontrol, hvor ERST undrede sig over indregningskriteriet i relation til indregning af omsætningen, og den eksponentielle vækst selskabet havde. Mere kendetegnende for Hesalight sagen er dog også dens omfang og dens uomtvistelige interesse for offentligheden, hvilket dog er en følge af, at der også var tale om en besvigelsessag.

Det er tidligere blevet berørt, at størstedelen af ERST's undersøgelsessager bliver indbragt for Revisornævnet. Resultatet af disse indbringelser er dog ikke blevet berørt i det foregående. Det synes dog nødvendigt at analysere det endelige slutresultat ved de undersøgelsessager, der bliver indbragt hos Revisornævnet. Dette illustrerer nedenstående tabel:

	2009-2013	2014	2015	2016	I alt
Antal indbragte sager	54	10	4	6	74
Endnu verserende sager	1	-	-	6	7
Revisor ikendt bøde	46	10	4		60
Revisor ikendt advarsel	-	-	-		-
Revisor frifundet	5	-	-		5
Revisornævnet har afvist klagen	2	-	-		2

Tabel 10 – Resultat af afgjorte sager hos revisornævnet 2009-2016.¹¹⁹

Af ovenstående tabel ses det tydeligt at langt størstedelen (90 %) af undersøgelsessagerne, der i perioden fra 2009-2016, er blevet indbragt for Revisornævnet, er endt med, at Revisornævnet har stadfæstet ERST konklusion (afgivet bøde). Det kan altså afledes, at Revisornævnet kun undtagelsesvist vil frifinde revisor, ligesom klagen kun yderst sjældent vil blive afvist. Dette bevidner om, at undersøgelserne er med til at konstatere, korrigere og forhindre overtrædelser af revisorlovgivningen. At det udelukkende er undersøgelser, som ERST mener har en indvirkning på offentligheden, der bliver offentliggjort på ERST hjemmeside, kan man dog stille spørgsmålstegn ved, idet sådanne undersøgelser også i anonymiseret form kunne forestilles at have en forebyggende effekt, hvilket ikke i samme omfang er tilfældet for Revisornævnets offentliggørelser, hvoraf disse undersøgelser drukner, idet de fleste af Revisornævnets sager omhandler andre forhold.

6.1.4 Årlig redegørelse 2018

I årsredegørelsen for 2018¹²⁰ adskiller ERST ikke, ligesom tilfældet var i perioden for 2016 og 2017, undersøgelser efter RL § 37, stk. 1 og undersøgelser efter RL § 37, stk. 3, hvilket medfører, at

¹¹⁹ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisiortilsyn_redegoerelse_2015.pdf side 35.

¹²⁰ <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-04/Aarsberetning-erhvervsrettet-kontrol-og-tilsyn-2018.pdf>

sammenligningsgrundlaget med de tidligere år ikke længere er intakt. Da undersøgelserne for 2018 ikke er fragmenteret er antallet af både indledte og afsluttede undersøgelser samt resultatet heraf kunstigt høj, da dette også indeholder undersøgelser på baggrund af kvalitetskontrol. Dét, der dog fremgår af årsredegørelsen, er, at man har iværksat to større sager navnlig omkring revisionen af Danske Bank A/S samt revisionen af Københavns Andelskasse. Danske Bank undersøgelsen er iværksat på baggrund af Danske Bank A/S' egen interne undersøgelse i forbindelse med hvidvask skandalen i den Estiske filial, hvilket ERST ser som en indikation på, at hvidvaskloven og revisorlovgivning har været overtrådt. Hvidvasksagen er dog efterfølgende blevet politianmeldt, hvorfor ERST ikke længere undersøger revisors overtrædelse af hvidvaskloven¹²¹, hvilket dog ikke forhindre ERST i at foretage en undersøgelse, der maksimalt kan give anledning til en forvaltningsretlig sanktion. Altså undersøger ERST nu udelukkende forhold vedrørende revisors potentielle overtrædelse af revisorlovgivningen i forbindelse med revisionen af Danske Banks koncernregnskab for 2014. For så vidt angår undersøgelsen af Københavns Andelskasse, er denne iværksat på baggrund af indikationer fra Finanstilsynet, der anmeldte Andelskassen til politiet på baggrund af mistanke om overtrædelse af hvidvaskloven, hvorved ERST har en mistanke om, at revisionen af Andelskassens regnskab for 2017 potentielt har været mangelfuld, ligesom revisor potentielt har overtrådt hvidvaskloven.¹²²

Karakteristisk for disse undersøgelsessager er, at de begge – og i særdeleshed Danske Bank undersøgelsen – må formodes at lægge beslag på en stor del af ERST's ressourcer, hvorfor der ikke forventes at blive iværksat en stor andel ekstra undersøgelser i 2019, hvori begge undersøgelser forventes afsluttet.

I 2018 blev resultatet af to større sager også offentliggjort. Den ene sag vedrørende revisionen af O.W. Bunker A/S¹²³ og den anden sag, der er noget mere atypisk – nemlig resultatet af undersøgelsen af to registrerede revisorer og revisionsvirksomheden MC Revision A/S.¹²⁴ For så vidt angår undersøgelsen af revisionen af O.W. Bunker A/S, er der her tale om en undersøgelse, der må anses at være iværksat på baggrund af O.W. Bunker A/S' konkurs og nærmere bestemt belysningen i medierne, der blandt andet gik på den fundamentalt mangelfulde risikostyring.¹²⁵ Hertil har ERST efter min bedste overbevisning haft klare indikationer på, at revisorlovgivningen har været overtrådt i forbindelse med

¹²¹ <https://erhvervsstyrelsen.dk/politianmeldelse-af-ernst-young-godkendt-revisionspartnerselskab-overtraedelse-af-hvidvaskloven>

¹²² <https://erhvervsstyrelsen.dk/erhvervsstyrelsen-indleder-undersogelse-af-revisionen-af-koebenhavns-andelskasse>

¹²³ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-03/resultat_af_undersogelse_af_revisionen_af_o.w._bunker_as_1.pdf

¹²⁴ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-05/mc_revision.pdf

¹²⁵ <https://www.berlingske.dk/virksomheder/de-fremstillede-sig-som-verdensmestre-i-risikostyring>

revisionen af O.W. Bunker – og mere nøjagtigt at revisionen af de finansielle instrumenter har været mangelfuld. Således har ERST nu indbragt revisorerne, der afgav erklæringen på O.W. Bunkers regnskab og prospekt til Revisornævnet med den anklage at primært god revisorskik var overtrådt. ERST's undersøgelse vedrører hovedsageligt revisionen af disse finansielle instrumenter (til afdækning af ændringer i prisen på olie), og det forhold at revisor ikke har haft tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at afgive en erklæring for at disse var retvisende. Hertil har ERST også nedlagt den påstand, at revisor ikke havde grundlag for at afgive en erklæring i revisionspåtegningen om, at ledelsesberetningen gav en retvisende redegørelse af risikoen for eventuelle fluktuationer i oliepriserne, hvilket er en overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen. Denne undersøgelse synes at stemme glimrende overens med de andre offentliggjorte undersøgelser i den forstand, at der primært er tale om overtrædelser af god revisorskik, ligesom revisor ikke har udvist tilstrækkelig professionel dømmekraft i forbindelse med revisionen af mere komplicerede områder, som eksempelvis finansielle instrumenter må siges at være.

Undersøgelsen af MC Revision A/S og de to registrerede revisorer, der var tilknyttet MC Revision, blev iværksat på baggrund af mediebelysning og nærmere bestemt på baggrund af artikler i Politiken, der belyste at uafhængighedsbestemmelserne var overtrådt.¹²⁶ Undersøgelsen omhandler forhold, hvor MC Revision A/S var generalforsamlingsvalgte revisorer for selskaber, hvori revisor havde direkte eller indirekte økonomisk interesse, eller var medlem af bestyrelsen i diverse konstellationer. Således omhandlede sagen primært overtrædelser af uafhængighedsreglerne. Undersøgelsen i sig selv er atypisk, idet det også er en revisionsvirksomhed og ikke blot revisor, der er blevet undersøgt og efterfølgende indbragt for Revisornævnet. Årsagen til at undersøgelsen også omfattede revisionsvirksomheden MC Revision A/S skyldes, at de to registrerede revisorer indgik i kommandokæden i revisionsvirksomheden, hvorved MC Revision A/S overtrådte uafhængighedsreglerne (RL § 24, stk. 1) ved blot at være generalforsamlingsvalgt revisor i selskaberne, da de på den ene eller anden måde havde økonomisk interesse og/eller indgik i bestyrelsen. Karakteristisk for en sådan undersøgelse af grove overtrædelser af uafhængighedsreglerne er, at disse tages ekstra alvorligt, hvilket kan ses af, at der totalt blev afgivet bøder på 900.000 kr. i Revisornævnet, ligesom begge de registrerede revisorer fik en betinget frakendelse af deres godkendelse på henholdsvis 5 og 3 år.¹²⁷ Således er det kendetegnende (hvilket også blev afledt af de tidligere perioder), at overtrædelser af uafhængighedsreglerne

¹²⁶ <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-04/vejledende-notat-til-erhvervsstyrelsens-undersogelse-af-mcrevision.pdf>

¹²⁷ <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-04/Aarsberetning-erhvervsrettet-kontrol-og-tilsyn-2018.pdf> side 40.

tages ekstraordinært alvorligt, da det som bekendt er revisors fineste hverv at være offentlighedens tillidsrepræsentant, hvilket man alt andet lige ikke kan være, såfremt man ikke er uafhængig.

Overordnet kan man sige således sige om 2018, at der har været flere større undersøgelser, der enten er blevet iværksat eller afsluttet. Skal man anlægge et prognoseorienteret perspektiv, må det forventes, at der, ligesom tilfældet var 2015-2017, vil være et faldende antal af undersøgelser – netop som følge af disse større undersøgelser. Som baggrund for denne antagelse kan, foruden undersøgelserne af Danske Bank og Københavns Andelskasse, nævnes undersøgelsen af revisionen af NorthCapital Holding ApS¹²⁸, der efter årsredegørelsens offentliggørelse er blevet afsluttet af ERST med en indbringelse hos Revisornævnet som følge af grove overtrædelser af god revisorskik og nærmere bestemt, at der ikke har været tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Denne undersøgelse minder meget om undersøgelserne af revisionen i Hesalight samt Hellerup Finans, idet der ligeledes er tale om grove overtrædelser af god revisorskik, ligesom disse revisioner har været fundamentalt utilstrækkelige. Sådanne fundamentalt utilstrækkelige undersøgelser forventes dog udelukkende at være undtagelsen, hvorfor de kommende større undersøgelser forventes dels at vedrøre overtrædelser i forbindelse med revisionen af komplekse områder, der som oftest vil involvere ledelsens regnskabsmæssige skøn, dels at disse som hovedregel vil tage udgangspunkt i overtrædelser af god revisorskik og herunder primært ISA 500 omkring tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

6.2 FRC

Denne gennemgang af FRC's undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder vil primært tage afsæt i perioden 2015-2018. Årsagen til denne mere begrænsede periode er, at FRC's undersøgelser skal være med til at analysere hvilke karakteristika disse undersøgelser har sammenlignet med ERST's. Som bekendt er ERST's undersøgelser det primære fokus for afhandlingen, hvorfor det har været nødvendigt at afgrænse omfanget af FRC's undersøgelser til de senere års. Grundlaget for at jeg ikke tager afsæt i den første periode af undersøgelsesregimet er, at de senere års undersøgelser antageligt kan tillægges en højere prognoseværdi for at give indikationer på, hvor undersøgelserne vil bevæge sig hen fremadrettet både i Danmark, England og Sverige.

Undersøgelsen vil primært tage afsæt i FRC's aktivitetsrapporter (Development in audits) for 2015/16, 2016/17 samt 2018. I forbindelse med analysen heraf vil der løbende inddrages konkrete undersøgelser. Baggrunden for denne tilgang er, at jeg på denne måde får inddraget flere

¹²⁸ <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-04/Vedroerende-undersoegelsen-af-revisionen-af-aarsregnskab-for-2016-17-for-northcapital-holding-aps.pdf>

undersøgelser, hvilket vil styrke undersøgelsen, da en dybdegående analyse af eksempelvis tre konkrete undersøgelser ikke vurderes at være tilstrækkeligt for at kunne kortlægge retvisende karakteristika for hele populationen – og dermed sammenligningsgrundlaget til Danmark.

6.2.1 FRC's undersøgelsesaktiviteter 2015/16

Den årlige aktivitetsrapport for 2015/16 dækker over afgjorte undersøgelser fra 2011-2016 samt iværksatte undersøgelser i perioden 2009-2015. Af følgende tabel ses et overblik over de afgjorte undersøgelser:

	Cases closed with no action	Misconduct admitted Sanction agreed	Misconduct admitted Sanction by tribunal	Misconduct by tribunal Sanction by tribunal	Total
Revisorer	0	3	3	1	7
Revisionsvirksomheder	7	4	3	0	14
Total	7	7	6	1	21

Tabel 11 – Afgjorte sager i perioden 2011-2016 (baseret på undersøgelser iværksat mellem 2006-2013).¹²⁹

Af ovenstående tabel kan det udledes, at der i perioden har været relativt få afgjorte sager (21). Af disse 21 sager er der dog nogle, der går igen, da der for de fleste af sagernes vedkommende både er tale om en revisionspartner og en revisionsvirksomhed, der er blevet undersøgt. Ser man således bort fra, at der for én undersøgelse kan være flere underliggende sager, er der i perioden udelukkende blevet afgjort 14 sager. Kendetegnende for denne periode er således, at det ved iværksættelsen af en undersøgelse ikke udelukkende er revisor, der bliver undersøgt, som det eksempelvis primært er tilfældet for ved ERST's undersøgelser, men også revisionsvirksomheden, der bliver undersøgt og idømt sanktioner. Af tabellen fremgår det også, at der er blevet afgjort 7 sager, der dog ikke har givet anledning til sanktioner af nogen karakter. Således er 7 ud af 14 svarende til 50 % af undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder i perioden blevet afsluttet uden bemærkninger, hvilket sammenholdt med Danmark er ekstremt højt. Dette synes imidlertid at skyldes, at der i kølvandet på finanskrisen er blevet iværksat relativt mange undersøgelser i England, herunder eksempelvis af revisionen af Lehman Brothers Holding Inc. Hertil skal det dog også nævnes, at alle disse undersøgelser tager udgangspunkt i the Accountancy Scheme, hvorved udelukkende grove overtrædelser vil give anledning til en sanktion, hvorfor det høje frafald delvist synes at være retfærdiggjort – i særdeleshed også taget i betragtning at mange af disse sager må siges at have været iværksat i den tidligere fase af dette Accountancy Scheme.

¹²⁹ Egen tilvirkning med udgangspunkt i: <https://www.frc.org.uk/getattachment/411373c8-b346-49bf-ad19-349bbfbddd89/Developments-in-Audit-2015-16-Full-report.pdf> side 53-56.

Af tabel 11 kan det også ses, at der i perioden er blevet nedlagt sanktioner mod både 7 revisorer og 7 revisionsvirksomheder. Dette bevidner om, at når FRC iværksætter en undersøgelse, så undersøger man både den revisor, der underskriver samt revisionsvirksomheden. Dette formodes at være et resultat af, at man i England ikke udformer revisionspåtegningen på samme måde som i Danmark, hvor de(n) underskrivende revisor(er) underskriver personligt. I stedet underskrives revisionspåtegningen på vegne af revisionsvirksomheden ("for and on behalf of"). Dette kan således tyde på, at det i England både er revisionsvirksomhedens og revisors ansvar at revisorlovgivningen er opfyldt ved udførelsen af en erklæring – og revisionsvirksomheden ikke udelukkende er ansvarlig for at ISQC 1 mv. er overholdt. Ser man således tilbage på analysen af ERST's undersøgelser, var der kun ét tilfælde, hvor en revisionsvirksomhed (MC Revision) blev undersøgt i forbindelse med en undersøgelse efter RL § 37. Netop denne undersøgelse skete på baggrund af, at de registrerede revisorer også var en del af ledelsen i revisionsvirksomheden, hvorved denne også var ansvarlig for overtrædelserne af uafhængighedsreglerne, da denne slet ikke måtte revidere de pågældende virksomheder. Det kan således af tabellen udledes, at FRC's undersøgelser iværksættes ud fra, at det er revisionsvirksomhederne, der undersøges og dermed som udgangspunkt er ansvarlige for revisionen af den pågældende virksomhed. Dette ses ud fra, at de undersøgelser, der afsluttes uden bemærkninger, sker med udgangspunkt i revisionsvirksomheden.

Tabel 11 viser også hvordan overtrædelserne besluttet, samt hvem der udmåler disciplinærsanktionen. Således kan det konstateres, at de undersøgte revisorer og revisionsvirksomheder i 13 ud af 14 tilfælde (svarende til 93 % af tilfældene) indrømmer, at der var tale om grov overtrædelse eller rettere at de har indrømmet at de har: "*significantly falling short of the standards reasonably to be expected*".¹³⁰ Altså må det forventes, at en undersøgelsessag kun undtagelsesvis kommer videre til Tribunal. Herudover kan det afledes af tabellen, at selve sanktionen er indgået på forligsbasis i 7 ud af 14 tilfælde (50 %), hvorimod de resterende 7 er blevet besluttet af "domstolen"/nævnet. Dette danner således grundlag for en forestilling om, at de efterfølgende undersøgelser vil have samme karakteristika, for så vidt angår afslutning.

Foruden ovenstående fremgår det af aktivitetsrapporten, at der pr. juli 2016 var 15 verserende sager, hvoraf 2 blev iværksat i perioden 2015/16¹³¹. Disse undersøgelser vedrørte blandt andet formodede

¹³⁰ <https://www.frc.org.uk/getattachment/5e1ac2d1-f58c-48bc-bb91-1f4a189df18b/Developments-in-Audit-2018.pdf> side 17.

¹³¹ <https://www.frc.org.uk/getattachment/411373c8-b346-49bf-ad19-349bbfbddd89/Developments-in-Audit-2015-16-Full-report.pdf> side. 56.

overtrædelser i forbindelse med revisionen af nedskrivning af kundeengagementer (udlån), revisionen af debitorer, varelager mv., aktivering af omkostninger, indregning af omsætning, revision af indregning i forbindelse med virksomhedsopkøb (purchase price allocation PPA) mv. Herudover omhandlede to af undersøgelserne overtrædelse af uafhængighedsreglerne, ligesom der mere generelt blev undersøgt en formodet overtrædelse af god revisorskik i relation til, hvorvidt der var opnåede tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.¹³² Fælles for de formodede overtrædelser i relation til revisionen af diverse regnskabsposter er, at der generelt synes at være tale om flere områder, der enten har et relativt højt regnskabsmæssigt kompleksitetsniveau eller omhandler revision af regnskabsmæssige skøn, der kræver ekstra professionel skepsis i forhold til at udfordre disse. At mange af de verserende undersøgelser vedrørte god revisorskik, herunder tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, er imidlertid ikke nogen overraskelse set i lyset af de undersøgte områder, idet forhold såsom overtrædelser i forbindelse med revision af regnskabsmæssige skøn som hovedregel vil omfatte manglende opfyldelse af god revisorskik, herunder overtrædelser af ISA 500 omkring revisionsbevis samt ISA 540 omkring revision af regnskabsmæssige skøn.

6.2.2 FRC's undersøgelsesaktiviteter 2016/17

Nedenstående tabel viser afgjorte undersøgelser i perioden 2016/17, hvoraf der totalt er tale om 6 enkeltstående undersøgelser, men ligesom for perioden 2015/16, er der også her nogle af undersøgelserne, der figurerer flere gange, idet FRC som oftest vil undersøge både revisionsvirksomheden og revisor (undersøgelserne indledes som hovedregel på basis af revisionsvirksomhedens overtrædelser). Dette ses også af nedenstående tabel, da 5 revisorer og 5 revisionsvirksomheder er blevet pålagt en disciplinærsanktion.

	Cases closed with no action	Misconduct admitted Sanction agreed	Misconduct admitted Sanction by tribunal	Misconduct by tribunal Sanction by tribunal	Total
Revisorer	0	3	0	2	5
Revisionsvirksomheder	1	3	0	2	6
Total	1	6	0	4	11

Tabel 12 – Afgjorte sager i perioden 2016-2017 (undersøgelser iværksat mellem 2009-2014).¹³³

Af ovenstående tabel ses således en noget anden tendens, end tilfældet var for 2015/16, idet kun en sjettedel (17 %) af de afgjorte undersøgelser i perioden er blevet afgjort uden bemærkninger (cases closed with no action), hvorimod den forgangne periode viste, at 50 % af sagerne var blevet lukket

¹³² <https://www.frc.org.uk/getattachment/411373c8-b346-49bf-ad19-349bbfbddd89/Developments-in-Audit-2015-16-Full-report.pdf> side 57.

¹³³ Egen tilvirkning med udgangspunkt i: <https://www.frc.org.uk/getattachment/915c15a4-dbc7-4223-b8ae-cad53dbcca17/Developments-in-Audit-2016-17-Full-report.pdf> side 66.

uden bemærkninger. Heraf kan det afledes, at FRC har været bedre til at iværksætte undersøgelser på et mere velinformeret grundlag (der skal være tale om en grov overtrædelse). På baggrund heraf forventes der heller ikke at være mere end 25 % af sagerne, der fremadrettet bliver afgjort uden yderligere bemærkninger. Tabellen viser også at 6 ud af 10 (60 %) af overtrædelserne er blevet indrømmet, ligesom der hertil er indgået forlig, for så vidt angår sanktionen. Således er der to forhold, der har ændret sig betydeligt sammenlignet med den forgangne periode. For det første er antallet af sager, der er blevet afgjort ved Tribunal steget betydeligt (fra 7 % til 40 %). Det stigende antal sager for Tribunal må højst skyldes sandsynligvis, at den indbragte ikke finder, at der er tale om en grov/betydelig overtrædelse (eller overtrædelse i det hele taget), hvorfor man ikke vil indrømme overtrædelser, ligesom man ikke vil indgå forlig omkring sanktionen. For det andet at der i perioden ikke er nogle tilfælde, hvor overtrædelserne er indrømmet, samtidig med at sanktionen er bestemt ved Tribunal. Dette står i kontrast til perioden 2015/16, hvor dette var tilfældet 43 % af gangene. Således kan det konstateres, at FRC og de undersøgte i perioden har været villige til at indgå et forlig. Dette vidner om, at FRC har været villige til at lempe sanktionerne, for på den måde at for afgjort undersøgelserne mere effektivt og med garanti for sanktion.

Fælles for de afgjorte undersøgelser i perioden 2016/17 er, at disse primært vedrører overtrædelser i relation til god revisorskik, og herunder både at revisor ikke i tilstrækkelig grad har opretholdt professionel skepsis og tilstrækkelig objektivitet (hvilket svarer til en overtrædelse efter RL § 16, stk. 1.), og at der ikke har været tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på udvalgte revisionsområder, hvilket er i strid med ISA 500. Hertil skal det også nævnes, at FRC har konstateret, at revisor ikke i tilstrækkelig grad udfordrer ledelsen og ledelsens skøn – blandt andet på baggrund af, at revisor ønsker at opretholde det gode forhold til ledelsen.¹³⁴ Af større undersøgelser, der er afgjort i perioden, kan blandt andre nævnes undersøgelsen af revisionen af Connaught Plc.¹³⁵ Denne undersøgelse blev iværksat på baggrund af Connaught Plc's kollaps i 2010, hvorefter KPMG overtog administrationen og identificerede, at der blandt andet forelå 50.000 ikke bogførte fakturaer, hvorved der var en indikation for, at der forelå en betydelig overtrædelse af revisorlovgivningen i forbindelse med PwC's revision af virksomheden i 2009.¹³⁶ I hovedtræk omhandlede undersøgelsen overtrædelser af god revisorskik og mere specifikt overtrædelser af ISA 315, 500 og 540. Nogle af revisionsområderne,

¹³⁴ <https://www.frc.org.uk/getattachment/411373c8-b346-49bf-ad19-349bbfbddd89/Developments-in-Audit-2015-16-Full-report.pdf> side 57 & <https://www.frc.org.uk/getattachment/915c15a4-dbc7-4223-b8ae-cad53dbcca17/Developments-in-Audit-2016-17-Full-report.pdf> side 69.

¹³⁵ <https://www.frc.org.uk/news/may-2017/connaught-tribunal-case-report-published>

¹³⁶ <https://economia.icaew.com/news/october-2015/pwc-in-the-dock-over-connaught-audit>

der er blevet berørt i forbindelse med undersøgelsen, er revisionen af internt oparbejdede immaterielle aktiver og helt præcist allokering af medarbejderløn til udviklingsprojekterne. Her fandt FRC, at revisionsvirksomheden og den ansvarlige revisor ikke havde tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, ligesom de ikke i tilstrækkelig grad havde identificeret og vurderet de relevante risici forbundet hermed. Hertil kommer, at de heller ikke havde forholdt sig kritisk til ledelsens skøn og forsøgt at udfordre de indregnede tal. Af undersøgelsen fremkom det også, at likviderne var overvurderet, og debitorerne tilsvarende undervurderet, som følge af at virksomhedens regnskabspraksis for konvertering (og dermed indregning) af tilgodehavender til likvider var fejlagtig. I denne forbindelse havde revisor ikke haft den fornødne professionelle kompetence (i DK et krav efter RL § 16, stk. 1), og som følge heraf var revisors vurdering af regnskabspraksis ikke i tilstrækkelig grad dokumenteret, hvilket er en overtrædelse af blandt andet ISA 500.

Af denne undersøgelse kan det således udledes, at overtrædelser af god revisorskik er et centralt omdrejningspunkt for FRC og the Tribunal, der sanktioneres hårdt, hvilket kan udledes af, at der i forbindelse med denne undersøgelse blev afgivet betydelige monetære sanktioner på henholdsvis 5 mio. GBP til revisionsvirksomheden og 150.000 GBP til den underskrivende revisor. Det kan desuden også udledes, at overtrædelser af god revisorskik som hovedregel vil omfatte tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis samt revisionen af regnskabsmæssige skøn.

Per juli 2017 var der 16 verserende sager, der blev iværksat mellem 2010-2017. De overtrædelsestyper, der er tale om, for så vidt angår revisionsområder, vedrører hovedsageligt aktivering af omkostninger, nærtstående parter, indregning af omsætning, going concern samt PPA. Af disse 16 sager vedrører kun én revisors uafhængighed.

Noget, der er kendetegnende for perioderne 2015/16 og 2016/17, er, at vedkommende (revisor eller revisionsvirksomhed) bliver ilagt relativt store monetære sanktioner (op til 5 mio. GBP i bøde + eventuelt tillæg for dækning af FRC's omkostninger), men også at der i perioderne ikke har været nogle ikke-monetære sanktioner, for så vidt angår revisionsvirksomhederne. Herimod har der i perioden været to undersøgelser af revisorer, der har medført udelukkelse fra den pågældende brancheorganisation i tre år.¹³⁷ Hertil skal det også nævnes, at kun tre af undersøgelserne vedrører forhold omkring revisors uafhængighed, ligesom undersøgelserne generelt ikke vedrører overtrædelser af

¹³⁷ <https://www.frc.org.uk/getattachment/411373c8-b346-49bf-ad19-349bbfbddd89/Developments-in-Audit-2015-16-Full-report.pdf> & <https://www.frc.org.uk/getattachment/915c15a4-dbc7-4223-b8ae-cad53dbcca17/Developments-in-Audit-2016-17-Full-report.pdf>

erklæringsbestemmelserne. Kendetegnende for perioden er således, at overtrædelserne vedrører god revisorskik – i særdeleshed i forbindelse med revisionen af mere komplekse områder, der gerne omfatter regnskabsmæssige skøn.

6.2.3 FRC's undersøgelsesaktiviteter 2018

Nedenstående tabel viser afgjorte undersøgelser i 2017/18, hvoraf der totalt er tale om 8 enkeltstående undersøgelser, men ligesom for perioden 2015-2017, er der også her nogle af undersøgelseerne, der figurerer flere gange. Af tabellen fremgår det således, at 9 revisorer og 7 revisionsvirksomheder er blevet pålagt en disciplinærsanktion.

	Cases closed with no action	Misconduct admitted Sanction agreed	Misconduct admitted Sanction by tribunal	Misconduct by tribunal Sanction by tribunal	Total
Revisorer	0	9	0	0	9
Revisionsvirksomheder	2	7	0	0	9
Total	2	16	0	0	18

Tabel 13 – Afgjorte sager i 2017/18 (undersøgelser iværksat mellem 2012-2016).¹³⁸

Af ovenstående tabel ses, at 25 % af undersøgelserne er afgjort uden yderligere tiltag. Dette er således en stigning fra den forgange periode, hvor det samme tal var 17 %. De 25 % er således lige inden for rammen af, hvad jeg opstillede af forventninger i forbindelse med analysen af den forgangne periode. Tendensen er dog stadig, baseret på aktivitetsrapporten for 2015/16 (og analysen heraf), at antallet af undersøgelser, der afgøres uden bemærkninger, er faldet markant, så der i perioden 2016/18 totalt er 21 % af undersøgelserne, der ikke giver anledning til sanktionering. Således synes man med rette at kunne forvente at antallet af undersøgelser, der bliver afgjort uden yderligere tiltag, fremadrettet vil ligge i et interval mellem 10-20 % ud af det totale antal af enkeltstående undersøgelser. Dette følger også af, at FRC med deres introduktion af Audit Enforcement Procedure fremadrettet primært undersøger revisorer og revisionsvirksomheder på baggrund af denne ”bekendtgørelse”, hvilket formegentlig vil få antallet af undersøgelser, der afsluttes uden bemærkninger til at falde yderligere, idet der ikke nødvendigvis – ligesom under the Accountancy Scheme som undersøgelserne i tabellerne er iværksat og afgjort på baggrund af – skal være tale om en grov overtrædelse, men blot en overtrædelse af revisionslovgivningen, hvorved kravene til disse undersøgelser er mere lempelige.

Ovenstående kan også understøttes af, at FRC med AEP har fået muligheden for at den såkaldte Case Examiner sammen med den revisionsvirksomhed, der potentielt skal undersøges, kan blive enige om en fælles løsning, hvorpå man kan sige, at lignende typer overtrædelser ikke sker (dette er naturligvis

¹³⁸ Egen tilvirkning med udgangspunkt i: <https://www.frc.org.uk/getattachment/5e1ac2d1-f58c-48bc-bb91-1f4a189df18b/Developments-in-Audit-2018.pdf> side 20-21.

ikke en mulighed ved grove overtrædelser).¹³⁹ Dette synes i høj grad at svare til ERST's mulighed for at påbyde eller påtale en overtrædelse. Således forventes flere undersøgelser på baggrund af denne mulighed ikke at blive sendt videre i processen af en Case Examiner, hvorved FRC forventes kun undtagelsesvis at videreføre en undersøgelse, hvor der er tvivl om, hvorvidt denne kan give anledning til en sanktionering.

Af tabel 13 fremgår det også, at ingen af undersøgelserne i perioden er blevet forelagt the Tribunal – hverken afgørelsen af, hvorvidt der er sket en overtrædelse eller sanktioneringen. At sanktionen er indgået baseret på et forlig, stemmer overens med tendensen fra perioden 2016/17, hvor der heller ikke var nogen af sanktionerne, der blev bestemt af the Tribunal. Modsætningsvis er der som nævnt i perioden 2017/18 ikke nogen sager, der er blevet afgjort af the Tribunal, hvilket ikke følger udviklingen fra 2016/17. Dette bevidner dels om, at det må bero på den enkelte sag, om denne bliver afgjort på forligsbasis, eller bliver bestemt af the Tribunal, dels at FRC forsøger at indgå forlig for at få afgjort sagerne, da disse generelt strækker sig over mange år.¹⁴⁰ Generelt forventes det fremadrettet, at undersøgelsesernes forløb bliver kortere¹⁴¹, ligesom undersøgelserne også fremadrettet sjældent forventes at blive afgjort af the Tribunal, og derved ender med at blive afgjort som det er på nuværende tidspunkt jf. også tabel 13 (misconduct admitted, sanction agreed). Argumentationen herfor er ligesom ovenfor det ”nye” regime AEP, hvori der er mere lempelige krav til overtrædelsernes karakter (da der ikke nødvendigvis skal være tale om en grov overtrædelse). Hermed forventes undersøgelserne med udgangspunkt i AEP også at blive afgjort ved en indrømmelse og et forlig omkring sanktionering. Med AEP har FRC også i højere grad end under the Accountancy Scheme mulighed for at kræve oplysninger fra revisor, revisionsvirksomheden eller sågar den PIE virksomhed, der bliver revideret. Dette forventer således at forkorte undersøgelsesernes tidshorisont fra iværksættelse til afslutning, idet undersøgelserne tidshorisont under the Accountancy Scheme i høj grad beror på revisor og revisionsvirksomhedens samarbejdsvillighed.¹⁴² Der er dog fortsat nogle procedurer, som en undersøgelse under AEP (ligesom the Accountancy Scheme) skal igennem, jf. også afsnit 5, hvorved undersøgelserne også fremadrettet forventes at forløbe over flere år.

¹³⁹ <https://www.frc.org.uk/getattachment/5e1ac2d1-f58c-48bc-bb91-1f4a189df18b/Developments-in-Audit-2018.pdf> side 21.

¹⁴⁰ <https://www.frc.org.uk/getattachment/5e1ac2d1-f58c-48bc-bb91-1f4a189df18b/Developments-in-Audit-2018.pdf> side 21.

¹⁴¹ <https://www.frc.org.uk/getattachment/5e1ac2d1-f58c-48bc-bb91-1f4a189df18b/Developments-in-Audit-2018.pdf> side 19.

¹⁴² <https://www.frc.org.uk/getattachment/915c15a4-dbc7-4223-b8ae-cad53dbcca17/Developments-in-Audit-2016-17-Full-report.pdf> side 70.

I nærværende periode har undersøgelserne haft tilsvarende karakteristika som de forgangne perioder. Således vedrører overtrædelserne i 2017/18 også hovedsageligt god revisorskik og herunder primært hvorvidt, der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, om revisor har udført tilstrækkelig professionel skepsis, og hvorvidt revisor i tilstrækkelig grad har udfordret ledelsens regnskabsmæssige skøn. Undersøgelserne vedrører desuden fortsat primært mere komplekse og skønsmæssige forhold (hænger ofte uopløseligt sammen), såsom revision af pensioner, nedskrivningstest, going concern mv.¹⁴³

I 2017/18 er FRC, i modsætning til tidligere år, begyndt at nedlægge ikke-monetære sanktioner til revisionsvirksomhederne, der har foretaget en grov overtrædelse. Således er eksempelvis PwC's Leeds kontor, foruden en monetær sanktion på 6,5 mio. GBP (og en tillægssanktion på 595.000 GBP til dækning af FRC's omkostninger), idømt en ikke finansiell sanktion, der går på, at PwC for så vidt angår sit Leeds kontor skal overvåge om de etiske krav overholdes samt årligt fremsende en rapport til FRC frem til og med 2020. Herudover skal der tilknyttes en såkaldt QRP for alle høj risiko engagementer¹⁴⁴, der ikke er en del af PIE definitionen (dette er i forvejen et krav ved revision af PIE). Dette vidner om, at man ikke blot søger at afgive monetære sanktioner, men også at man igennem disse ikke-monetære sanktioner søger at forbedre revisionskvaliteten.

6.3 Revisorsinspektionen

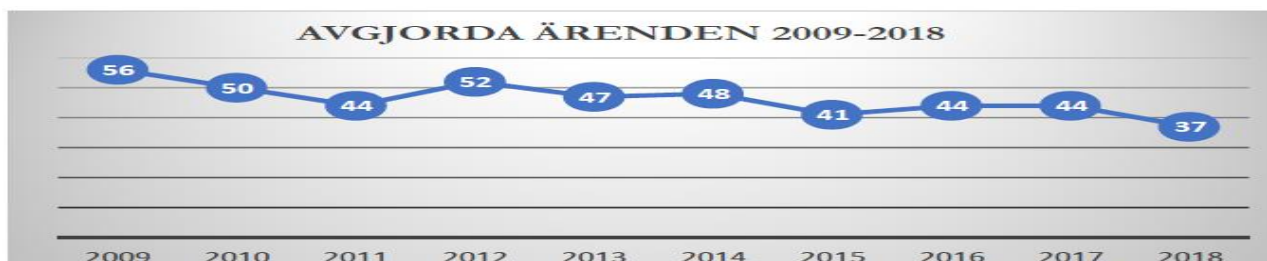
Nærværende gennemgang af RI's undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomhed vil primært tage udgangspunkt i en årlig rapport for 2018 udarbejdet af myndigheden. Årsagen til, at undersøgelsen vil tage udgangspunkt i netop denne, skyldes dels at rapporten viser tendenser fra 2009-2018, dels at RI's informationer omkring disse undersøgelser er relativt sparsomme, hvilket af naturlige årsager vil bære sit tydelig præg på undersøgelsens omfang. Hertil skal det nævnes at RI adskiller sig markant fra ERST og FRC – ikke blot i informationsniveau på generelt plan, men også specifikt i relation til offentliggørelsen af undersøgelserne. Således offentliggør RI, ligesom Revisornævnet i Danmark, udelukkende undersøgelser i anonymiseret form – og hertil offentliggøres hverken iværksættelsen af en betydelig undersøgelse eller lignende. Som følge heraf har jeg udelukkende valgt at inddrage én konkret undersøgelse vedrørende fratagelse af autorisation.

¹⁴³ <https://www.frc.org.uk/getattachment/5e1ac2d1-f58c-48bc-bb91-1f4a189df18b/Developments-in-Audit-2018.pdf> side 16-17.

¹⁴⁴ <https://www.frc.org.uk/getattachment/5e1ac2d1-f58c-48bc-bb91-1f4a189df18b/Developments-in-Audit-2018.pdf> side 20.

6.3.1 Årlig redegørelse 2018 (Sverige)

Nedenstående tabel viser antallet af afgjorte sager i Tillsynsnämnden i perioden 2009-2018. Tabellen viser således afgørelser af enkeltstående sager, der blandt andet kan vedrøre alvorlige overtrædelser, eller hvor RI finder, at det er nødvendigt at afgøre sager af mere principiel karakter.¹⁴⁵



Tabel 14 – Afgjorte sager fra 2009-2018.¹⁴⁶

Som tidligere nævnt kan RI iværksætte undersøgelser på baggrund af en mistanke, herunder på baggrund af FAR's kvalitetskontrol, RI's kvalitetskontrol (revisionsvirksomheder, der reviderer PIE virksomheder), på baggrund af belysning i medier, henvisning fra andre myndigheder eller privatpersoner mv. I perioden er der iværksat undersøgelser på baggrund af det såkaldte SUT (nu riskbaseret tillsyn) og disciplinärenden (nu også indlagt under det riskbaseret tillsyn). Idet undersøgelserne kan iværksættes på baggrund af forskellige indikationer – ligesom det faktum at RI ikke adskiller undersøgelserne på baggrund af, hvilke typer indikationer undersøgelserne bliver iværksat ud fra – synes det mest retvisende at analysere med udgangspunkt i de afgjorte sager, der som bekendt figurerer af ovenstående tabel. Hertil skal det også bemærkes at der generelt i perioden 2015-2018 har været mange tilfælde af, at undersøgelserne ikke fører til en disciplinærsag. Således blev 60 % af undersøgelserne i 2018, 59 % i 2017, 61 % i 2016 og 63 % i 2015¹⁴⁷ afsluttet uden bemærkninger, hvilket sammenlignet med ERST og FRC er bemærkelsesværdigt højt. RI's tidsmæssige forbrug på disse sager, kan man dog udelukkende gisne om, men giver dog ikke desto mindre en indikation af RI funktion (klageinstans) og prioritering. Man kan af tabellen konstatere, at antallet af afgjorte sager i perioden har været faldende, men generelt ligger på et relativt stabilt niveau årene imellem. Igennem årene har RI fundet, at der generelt er fire karakteristika i relation til overtrædelserne: 1. tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis (mangelfuld dokumentation), 2. mangelfuld revision af omsætning, 3.

¹⁴⁵ <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arlig-rapport/2019-0474-arlig-rapport-2018.pdf> side 15.

¹⁴⁶ <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arlig-rapport/2019-0474-arlig-rapport-2018.pdf> side 15.

¹⁴⁷ <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arsredovisningar-budgetunderlag-och-regleringsbrev/arsredovisning-2017.pdf> side 12 & https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/om-ri/arsredovisning-2018_revisorsinspektionen.pdf side 11.

mangelfuld revision af varelager og mere præcist tilstedeværelsen heraf, 4. mangelfuld revision i relation til usikkerheder i forbindelse med going concern.¹⁴⁸ Af overtrædelserne af revisorloven ses således mange af de samme karakteristika, der også var tilfældet for ERST og FRC, dvs. at de generelt vedrører overtrædelserne god revisorskik og herunder primært tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende mere komplicerede regnskabsposter. Dét, der dog er bemærkelsesværdigt ved RI's mest hyppigt forekomne overtrædelser, er, at der ikke er tale om områder, der involverer en høj grad af regnskabsmæssige skøn, hvilket ellers var tilfældet for de andre myndigheder. Hertil bemærkes det, at det, for så vidt angår revision af varebeholdning, er tilstedeværelsen heraf, der hyppigst ses utilstrækkelig revision ved. Dette vil sige, at man ikke i tilstrækkeligt omfang foretager/deltager i fysiske varelager-optællinger, hvilket således er en overtrædelse af ISA 501.

I relation til behandlingstiderne fra iværksættelse til en eventuel disciplinærsanktion, er disse i perioden 2009-2018 i omtrent 70 % af tilfældene afsluttet inden for 1 år, omtrent 20 % er afsluttet inden for 12-18 måneder, og omtrent 10 % er afsluttet inden for 18-24 måneder. Således kan det konstateres, at behandlingstiderne i Sverige ikke divergerer væsentlig fra Danmark, hvorimod FRC's behandlingstider generelt er betydeligt længere.

Det er yderligere værd at nævne, at Revisorinspektionen i 2017 konstaterede, at 41 % af de sanktionerede overtrædelser vedrørte registrerede revisorer, der dog i Sverige udelukkende udgjorde 14 % af den totale population af registrerede og autoriserede revisorer.¹⁴⁹ Dette er den samme tendens som man så i forbindelse med analysen af ERST's undersøgelser, hvilket er bemærkelsesværdigt.

RI og herunder Tillsynsnämnden har i relation til en undersøgelse af en revisor eller revisionsvirksomhed mulighed for at pålægge følgende disciplinærsanktioner: ophævelse af autorisation, afgive en advarsel (påbud) eller en påtale. Nedenfor vil udviklingen i disse typer sanktioner analyseres. Ved afgivelsen af en sanktion har den sanktionerede som nævnt mulighed for at anke denne til en anden forvaltningsinstitution, hvilket var tilfældet for 19 % af sagerne i 2018.¹⁵⁰ Ligesom ERST og FRC har RI mulighed for at pålægge bøder – dog op til 1. mio. SEK for fysiske personer og op til 2 % af sidste års omsætning for en juridisk person.¹⁵¹ I relation til dette har jeg søgt blandt de offentliggjorte

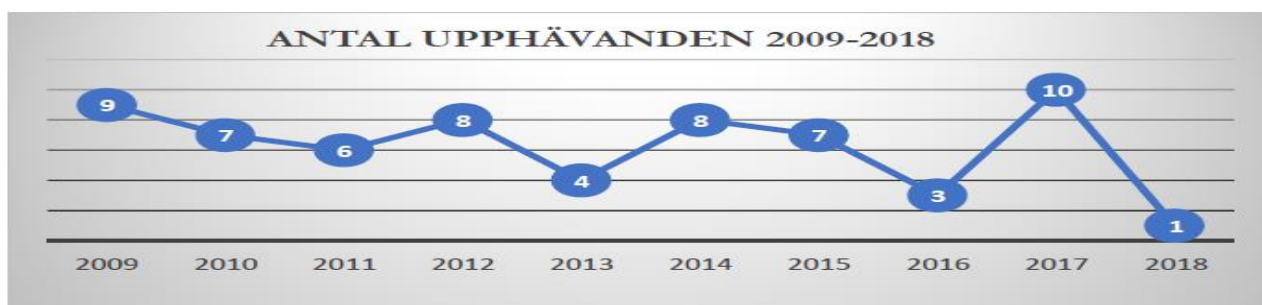
¹⁴⁸ <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arlig-rapport/2019-0474-arlig-rapport-2018.pdf> side 15.

¹⁴⁹ <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arsredovisningar-budgetunderlag-och-regleringsbrev/arsredovisning-2017.pdf> side 10.

¹⁵⁰ <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arlig-rapport/2019-0474-arlig-rapport-2018.pdf> side 16.

¹⁵¹ http://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisorslag-2001883_sfs-2001-883

(anonymiserede) undersøgelser med udgangspunkt i ordet ”sanktionsavgift”¹⁵², som er betegnelsen, der benyttes i den svenske revisorlov, hvorfra jeg kan konstatere, at der udelukkende i perioden er pålagt bøder i to tilfælde (hver på 40.000 SEK) – for begge afgørelser vedkommende var der tale om en advarsel. Det er bemærkelsesværdigt, at der udelukkende for to afgørelses vedkommende (blandt afgørelser fra 2001 til 2019) er afgivet en bøde, hvilket synes at være relativt langt fra den danske og i særdeleshed den engelske praksis.



Tabel 15 – Behandlingstider ved afgjorte sager fra 2009-2018.¹⁵³

Af ovenstående tabel ses antallet af sager, hvor den undersøgte revisor har fået inddraget sin bemyndigelse. Inddragelse af autorisation er den mest omfattende sanktion, som RI kan pålægge. Undersøgelser, der giver anledning til inddragelse, skal således være af betydelig karakter, og vil ofte omfatte tilfælde, hvor revisor enten tidligere er blevet sanktioneret, eller hvor der er tale om gennemgribende utilstrækkelig revision – i særdeleshed vedrørende betydelige revisionsområder, hvilket eksempelvis kunne være tilfældet, for så vidt angår omsætning eller ledelsens tilsidesættelse af interne kontroller, hvor der som udgangspunkt foreligger en betydelig risiko, jf. ISA 240.

Ud fra tabellen er det evident, at antallet af fratagelser fra år til år varierer betydeligt, hvilket ret beset ikke forekommer som nogen overraskelse, idet der netop skal være tale om systematiske (gentagende) og grove overtrædelser. Dette er også baseret på RI's praksis for iværksættelse af undersøgelser, samt at der, for så vidt angår ERST og FRC, udelukkende var tale om få undersøgelser, der medførte frakendelse.

For at uddybe yderligere på, hvilken type overtrædelse, der skal være tale om, har jeg valgt at inddrage en konkret case, der er blevet afgjort af Tillsynsnämnden.¹⁵⁴ Af afgørelsen følger det, at der har været tale om mange overtrædelser af revisorlovgivningen. Heriblandt kan nævnes, at der ikke var basis for

¹⁵² <https://www.revisorsinspektionen.se/praxissok/?q=sanktionsavgift>

¹⁵³ <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arlig-rapport/2019-0474-arlig-rapport-2018.pdf> side 16.

¹⁵⁴ <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2019/dnr-2019-312.pdf>

den afgivne påtegning, utilstrækkelig revision af blandt andet omsætning og tilstedeværelsen af varerlageret (ISA 501). Revisionen af efterfølgende begivenheder var ligeledes utilstrækkelig (ISA 560), og herudover var ledelsesberetningen ikke i overensstemmelse med revisionspåtegningen. Således har der været tale om fuldstændig utilstrækkelig revision. Overtrædelserne relaterer sig, ligesom tilfældet hidtil har været ved gennemgribende utilstrækkelig revision, til god revisorskik, og herunder både til mangel på tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis samt til generelle overtrædelser af ISA'erne, der praktisk talt er synonym med god revisorskik. Afgørelsen var dog ikke udelukkende baseret på den ene sag, men også at revisor to gange tidligere var blevet sanktioneret med en advarsel – også her for utilstrækkelig revision af omsætning og efterfølgende begivenheder samt going concern og revision af likvider.

Det kan altså på baggrund af afgørelsen udledes, at der skal være tale om meget grove overtrædelser, forinden der træffes afgørelse om bortfald af autorisation. Det er dog bemærkelsesværdigt, at man, ved disse fundamentale og til tider også principielle sager, ikke nedlægger monetære sanktioner, som man ser i Danmark og i særdeleshed i England. Hertil er det bemærkelsesværdigt, at man i Danmark og England generelt har en tidsbegrænsning på, hvor længe autorisationen bortfalder, hvilket dog ikke synes at være tilfældet for denne type afgørelse i Sverige. Afslutningsvis skal det nævnes at RI, jf. ovenstående tabel, generelt er mere tilbøjelige til at fratage autorisation.



Tabel 16 – Antal advarsler ved afgjorte sager fra 2009-2018.¹⁵⁵

Ovenstående tabel viser antallet af advarsler, der er afgivet i perioden, og udgør således den største del af populationen i alle årene. Generelt er antallet af advarsler relativt stabilt i perioden med udtagelse af 2017, hvor antallet faldt markant. Dette skyldes imidlertid dels stigningen i antallet af bortfald af autorisationer i 2017, og dels stigningen i antallet af påtaler.

Karakteristisk for sager, der bliver sanktioneret med en advarsel, er, at der også her er tale om relativt grove overtrædelser. Således vil der, når der afgives en advarsel, generelt være tale om, at revisor

¹⁵⁵ <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arlig-rapport/2019-0474-arlig-rapport-2018.pdf> side 17.

ikke har dokumenteret at have tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis – i.e. en overtrædelse af god revisorskik og som oftest en overtrædelse af ISA 230 og ISA 500. Ved en advarsel er det dog ikke udelukkende dokumentationen af ét revisionsområde, der skal være mangelfuldt – generelt skal der desuden være tale om utilstrækkelig revision af flere områder. Selvom det er svært at generalisere på et så beskedent grundlag, tyder noget således på, at forskellen på, om der bliver tildelt en advarsel, eller om autorisationen bliver frataget, handler om, hvorvidt der er tale om gentagne overtrædelser, jf. også ovenstående dom.

Overtrædelserne vedrører, foruden dokumentation, primært manglende professionel dømmekraft samt mangelfuld planlægning og risikovurderingshandlinger. Som følge af disse typer overtrædelsestyper konstaterer RI¹⁵⁶, at følgevirkningerne heraf bliver, at tidsforbruget for den enkelte undersøgelse bliver længere, hvilket alt andet lige må skyldes, at der ofte vil være tale om en subjektiv bedømmelse, ligesom RI er nødsaget til at undersøge arbejdspapirerne nærmere. Dette er i lighed med den udvikling, der blev konstateret i forbindelse med gennemgangen af de danske undersøgelser, nemlig at tids- og ressourceforbrug stiger i takt med at undersøgelserne vedrører overtrædelser af god revisorskik fremfor overtrædelser af mere konstaterbare forhold, såsom overtrædelser af erklærings- og uafhængighedsbestemmelserne.

Af nedenstående tabel fremgår antallet af påtaler, der er afgivet i perioden:



Tabel 17 – Antal påtaler ved afgjorte sager fra 2009-2018.¹⁵⁷

Det fremgår tydeligt af tabellen, at der ikke er nogen reel sammenhæng mellem antallet af afgivne påtaler årene imellem. Dette skyldes højst sandsynligt, at der ved påtaler er tale om enkeltstående overtrædelser, der dog, jf. RI skal være væsentlige, men omvendt ikke må være så betydelige, at revisionen som helhed er utilstrækkelig. Således må det forventes, at påtaler udelukkende benyttes som en slags forebyggende sanktion. Hvorvidt påtalerne har den tiltænkte forebyggende effekt for

¹⁵⁶ <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arlig-rapport/2019-0474-arlig-rapport-2018.pdf> side 17-18.

¹⁵⁷ <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arlig-rapport/2019-0474-arlig-rapport-2018.pdf> side 19.

andre end den sanktionerede revisor, kan der imidlertid godt sås tvivl omkring. Denne påstand tager afsæt i RI's offentliggørelsespolitik, hvor afgjorte sager udelukkende bliver offentliggjort i anonymiseret tilstand uden nogen form for underliggende kommentarer. Således er det nødvendigt, at andre revisorer og revisionsvirksomheder – eksempelvis en faglig afdeling – skal læse de offentliggjorte undersøgelser igennem for at disse får en forebyggende effekt, hvilket dog synes at være usandsynligt.

Afslutningsvis skal det nævnes, at 58 % af overtrædelserne i 2018 vedrører revisorer, der er ansat ved en mindre revisionsvirksomhed. Dette tegner således samme billede, som tilfældet var for ERST's undersøgelse, hvor de fleste af de grove overtrædelser var foretaget af revisorer, der var ansat ved mindre revisionsvirksomheder. Hvorvidt dette faktum har nogen indvirkning på RI's kriterier for iværksættelsen af en undersøgelse vides ikke – der er dog ikke noget, der bevidner om et ekstraordinært fokus på undersøgelser af revision PIE virksomheder, hvilket kan ses af det meget store frafald af undersøgelser (dem der ikke kommer for Tillsynsnämnden).

6.4 Delkonklusion

Nærværende afsnit har som bekendt haft til formål at give et overblik over ERST's forvaltningspraksis sammenlignet med FRC's og RI's og dermed at svare på problemformuleringens tredje og fjerde underspørgsmål. I det følgende vil jeg således give et overblik og reflektere over de mest væsentlige forhold (karakteristika, forskelle og ligheder), som undersøgelsen har identificeret.

Generelt kan man sige om ERST's forvaltningspraksis, at der ikke er nogle entydige indikationer på, hvad baggrunden for iværksættelsen af de enkelte undersøgelser er. Således vil en undersøgelse både iværksættes på baggrund af mediebelysning eller andre såvel interne som eksterne informationer. Dette er ligeledes tilfældet for FRC's og RI's undersøgelser, som også kan blive iværksat på baggrund af en mistanke/indikation, men hvor der ikke danner sig et entydigt billede af baggrunden. Det skal dog nævnes, at en betydelig forskel er, at RI i langt højere grad iværksætter undersøgelser (som senere afsluttes uden yderligere forhold) baseret på klager fra eksterne parter – end tilfældet er for ERST og FRC. Tværtimod giver ERST's og FRC's undersøgelser sjældent anledning til, at undersøgelsen afsluttes uden videre. Mere præcist har tendensen for ERST og FRC været sådan, så der i den spæde fase af deres forvaltningspraksis skete langt flere bortfald, men at man gradvist har haft færre og færre bortfald. Dette giver anledning til at tro, at ERST's og FRC's in- og eksklusionskriterier i perioden er forbedret betydeligt. Så simpelt er det dog imidlertid ikke, da ERST i perioden også har haft et faldende antal undersøgelser, hvilket i høj grad må bero på, at der gradvist har været flere større sager, der senere er blevet offentliggjort på baggrund af, at disse skulle have interesse for offentligheden.

Disse større sager synes imidlertid at være blevet iværksat gennem belysning i medierne, hvor der har været stillet betydelig tvivl ved revisionen – hvilket eksempelvis var tilfældet for undersøgelsen af MC Revision. Heraf kan det diskuteres, hvorvidt sådanne sager i højere grad iværksættes for at afgive en form for erstatningsansvar til revisor frem for at sikre den fremtidige revisionskvalitet, hvilket trods alt også må være en målsætning. Dette skal ikke forstås sådan, at sådanne sager ikke skal undersøges, men rettere at der synes at være en foruroligende tendens – i særdeleshed når man kigger til England. Omvendt kan man også sige, at EU's 8. direktivs artikel 30 angiver, at myndighedernes tilsyn skal være med til at konstatere, korrigere eller forhindre overtrædelser, hvoraf konstatere i dette tilfælde er nøgleordet – hvilket man må sige, at iværksættelsen af denne type til tider ansvarspådragende undersøgelser falder ind under. Hertil er det også værd at bemærke, at sådanne typer undersøgelser ofte (og i stigende grad) medfører den konklusion, at revisor eller revisionsvirksomheden har handlet i strid med revisorlovgivningen, hvilket naturligvis også retfærdiggør undersøgelsen. Diskussionen er ikke desto mindre væsentlig – i særdeleshed når undersøgelsen måtte vise, at revisor eller revisionsvirksomheden ikke har overtrådt revisorlovgivningen, hvilket i så fald både er et ressource-spild for myndighederne og revisionsvirksomheden.

Tager man også i betragtning, at tendensen er, at registrerede revisorer i Danmark og Sverige er overrepræsenterede, når det kommer til antallet af undersøgelser og sanktioner, hvilket også er tilfældet for revisionsvirksomheder uden for Big Four i Danmark og Sverige – ville det også være katastrofalt, hvis et øget fokus på, at undersøgelserne skal være af interesse for offentligheden, ikke gav anledning til en form for sanktion. Dette billede er naturligvis ikke tilfældet for FRC's undersøgelser, idet disse eksplicit omhandler revision af PIE selskaber.

Af andre karakteristika som undersøgelsen har vist er, at ERST gradvist har iværksat færre sager, hvilket som nævnt skyldes de større sager, men i høj grad også de overtrædelsestyper, der undersøges. Således vedrørte overtrædelserne indledningsvist primært uafhængighedsregler, sekundært erklæringsbestemmelserne og tertiært god revisorskik. Disse er dog løbende blevet vendt om, således så der over hele perioden hyppigst har været tale om overtrædelser af god revisorskik, herefter uafhængighedsreglerne og dernæst erklæringsbestemmelserne, hvilket også har bidraget til faldet i antallet af undersøgelser, da netop overtrædelser af god revisorskik og herunder ISA'erne ofte beror på en subjektiv vurdering, ligesom det stiller krav til ERST om, at de skal undersøge arbejdspapirer nærmere, hvilket er tidskrævende.

Denne tendens om, at de mest hyppigt forekomne overtrædelser består af god revisorskik og mere konkret, at der ikke foreligger tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis – i særdeleshed vedrørende revisionsområder, der har en vis kompleksitet og som ofte omfatter revision af regnskabsmæssige skøn – er både gældende for ERST's og FRC's undersøgelser. For RI's undersøgelser tegner der så dog et lidt andet billede, for så vidt angår revisionsområderne. Her viste undersøgelsen, at de revisionsområder, der oftest sås overtrædelser ved, var revision af omsætning og revision af varebeholdningens tilstedeværelse (deltagelse ved lageroptælling), der under normale omstændigheder ikke anses som komplekse områder, der involverer ledelsens regnskabsmæssige skøn. I tilknytning hertil er det værd at nævne, at ERST's undersøgelser i højere grad vedrører overtrædelser af uafhængighed og erklæringsbestemmelserne, end tilfældet er for de andre myndigheder.

I forbindelse med selve udførslen af undersøgelserne har gennemgangen af ERST vist, at man udelukkende undtagelsesvist benytter sig af hjemlen i RL § 39, da man oftest foretager såkaldte skrivebordsundersøgelser, hvor man anmoder revisionsvirksomheden eller revisor om dokumentation, eller om at redegøre for forholdet. I England ses samme mønster, hvilket dog primært skyldes at de hidtil afgjorte undersøgelser er foretaget under det såkaldte Accountancy Scheme, hvor FRC ikke i samme grad, som under det nugældende AEP, har mulighed for at kræve dokumentation og ret til at få adgang til revisionsvirksomheden. Denne praksisændring hos FRC forventes således udnyttet i et betydeligt større omfang end tilfældet er for ERST, idet FRC's undersøgelser i forvejen normalt tager op til 5 år at få afsluttet, og hvor udnyttelsen af en sådan hjemmel formegentlig vil afhjælpe den lange procestid. I tilknytning hertil skal det nævnes at procestiden i Danmark og Sverige er betydeligt kortere – naturligvis også som følge af det højere iboende kompleksitetsniveau og omfang som FRC's enkelte undersøgelser har. I forlængelse heraf blev det af undersøgelsen konstateret, at det for FRC's undersøgelser er revisionsvirksomheden, der er udgangspunktet for undersøgelsen, men at det generelt både er revisor og revisionsvirksomheden, som efterfølgende bliver undersøgt. I kontrast hertil er det for ERST's og RI's vedkommende udelukkende undtagelsesvist, at revisionsvirksomheden bliver undersøgt og sanktioneret. Årsagen hertil må i høj grad bero på forskellen i revisionspåtegningen i England, der underskrives af revisor for og på vegne af revisionsvirksomheden.

Som bekendt er de i Danmark fire mulige udfald af en undersøgelse; ingen reaktion, påtale, påbud eller indbringelse for Revisornævnet. Generelt har resultatet af ERST's undersøgelser medført flest indbringelse til Revisornævnet. Dette har især været tilfældet for overtrædelser vedrørende uafhængighedsbestemmelserne, hvilket findes naturligt, idet revisor ikke kan agere som offentligheds

tillidsrepræsentant uden at være uafhængig, men har også været tilfældet for overtrædelser af god revisorskik og erklæringsbestemmelserne – dog ikke ligeså entydigt. I kontrast til denne tendens ses England og Sverige, hvor man for FRC's vedkommende i højere og højere grad afgør sagen uden om the Tribunal igennem et forlig. For RI er der nogle flere kontraster, da RI på den ene side har klart flere undersøgelser, der blevet afgjort uden en reaktion – og dermed ikke bliver indbragt. På den anden side indbringes alle andre forhold end førnævnte (uden en reaktion) for Tillsynsnämnden, der således afgør sager om påtale, advarsel (herunder bøder) og frakendelser.

Afslutningsvis skal det nævnes, at den måde, hvorpå overtrædelserne sanktioneres, er meget forskellig myndighederne imellem. Således viste undersøgelsen af ERST, at 90 % af de for Revisornævnet indbragte sager, medfører en bøde. Hertil kunne det konstateres, at overtrædelser vedrørende uafhængighed sanktioneres ekstra hårdt, ligesom Revisornævnet kun undtagelsesvist (2 gange i perioden) har afvist ERST's indbringelse i forbindelse med en undersøgelse. Sammenlignes dette med England og Sverige er billedet et helt andet. Således vil FRC's undersøgelser, som oftest, resulterer i at vedkommende, som FRC undersøger, indrømmer overtrædelser og indgår et forlig, for så vidt angår sanktion. Herudover er en betydelig forskel, at man i England sanktionerer betydeligt hårdere end i Danmark, hvilket må bero på forskellen i størrelsen (og dermed omfanget) på de virksomheder, hvis revision undersøges. I relation til Sverige, så afgives der her primært advarsler, men kun helt undtagelsesvist monetære sanktioner. Hertil frakender man i langt højere grad autorisation i Sverige, end tilfældet er for de andre lande. FRC er da også løbende begyndt at pålægge flere ikke-finansielle sanktioner, hvilket man muligvis også bør gøre i Danmark. Man kunne dog også overveje, hvorvidt ERST skulle have bemyndigelse til, ligesom FRC, at sanktionere gennem et forlig, hvilket formodes at ville effektivisere den samlede undersøgelsesproces. Dette vil dog praktisk set give ERST dømmende magt, og dermed både være lovgivende, udøvende og dømmende (har mulighed for at udstede bekendtgørelser) magt, hvilket dog heller ikke synes ønskværdigt.

I tilknytning til udfaldet af undersøgelserne (sanktionering) skal også nævnes myndighedernes offentliggørelsespolitik. Således har ERST muligheden for at offentliggøre undersøgelser, når disse iværksættes og afsluttes, men benytter relativt sjældent denne mulighed, da sagerne angiveligt skal være i offentlighedens interesse (Revisornævnets kendelse offentliggøres som bekendt, men anonymiseret). I kontrast hertil offentliggøre FSR alle afgørelser af deres undersøgelser, hvorimod RI ligesom Revisornævnet udelukkende offentliggør kendelser i anonymiseret tilstand, dog med mulighed for at offentligheden kan søge om nærmere aktindsigt. Hertil ville det være nærliggende at spørge,

om undersøgelserne så har den ønskede forebyggende (korrigerende) effekt. Hertil må svaret umiddelbart være nej, da offentligheden som udgangspunkt ikke forventes at nærlæse Revisornævnskendelser – måske man fremadrettet burde offentliggøre flere undersøgelser, om end blot afgørelser efter RL § 37 i anonymiseret tilstand et separat sted og ikke blandt et virvar af tidligere kendelser. Dette vil antageligt bidrage til, at undersøgelserne vil få en mere korrigerende effekt, og dermed en yderligere positiv effekt på revisionskvaliteten.

7 Metodekritik

Indeværende afsnit har til formål at reflektere afhandlingens undersøgelser kritisk, hvorunder særligt det metodiske fundament samt min egen rolle som undersøgende ”forsker” gøres til genstand for kritisk refleksion.

Indledningsvis er det fundamentalt at kaste lys over afhandlingens generelle eklektiske metodologiske udgangspunkt, herunder både induktiv metode præsenteret gennem det multiple case-studie samt hypotetisk-deduktiv metode, der bidrager til afhandlingens erkendelsesmæssige natur. I afsnit 4.5 blev det jf. Andersen (2013) anført, at kombinationen af udførelsen af case-studier i en hypotetisk deduktiv erkendelsesmæssig kontekst ikke var uladsiggørligt. På trods heraf må der alligevel tages højde for, at afhandlingen har benyttet sig af en moderat eklekticisme, som potentielt kan være bidragende til, at empiribehandlingen ikke har undergået en stringent metodisk procedure, hvilket kan påvirke afhandlingens samlede reliabilitet såvel som validiteten.

I forlængelse af sikringen af undersøgelsens reliabilitet, blev det beskrevet i afhandlingens afsnit 4.4, at jeg ville efterstræbe en objektiv tilgang til de udvalgte kilder. Eftersom afhandlingens epistemologi skriver sig ind i realisme-traditionen, kan denne stræben efter objektivitet imidlertid diskuteres, idet objektiv og sandfærdig videnskab inden for denne epistemologiske tradition ikke eksisterer, da verden snarere betragtes som foranderlig. Desuden må også forskerrollen tages i betragtning i refleksionen over sandhedsværdien i afhandlingens bedrevne videnskab. En stillingtagen til afhandlingens sekundær – og primærkilder samt de analytiske og diskuterende metoder, der anvendes, kan ikke ske på baggrund af objektivitet, da forskeren uundgåeligt vil være præget af erfaringer, egen livsverden, holdninger, attituder etc., som vil influere måden hvorpå empirien behandles.

Afslutningsvis kan det problematiseres, at afhandlingens overordnede metodedesign består af en række hypoteser, som i undersøgelsens spæde start blev defineret på baggrund af et meget smalt og sparsomt kendskab til undersøgelsens genstand. Derudover er genstanden generelt uudforsket, hvilket yderligere problematiserer hypotiseringen. Afhandlingens anvendelse af hypoteser, må ikke anses som værende i strid med de generelle retningslinjer for den hypotetisk-deduktive metode, men snarere som en generel kritisk stillingtagen til metodens anvendelighed i almindelighed, når der bedrives viden inden for og om en uudforsket genstand. Med baggrund i afhandlingens endelige konklusioner, synes det i et fremadrettet perspektiv nærliggende at operere med hypoteser, da disse, på basis af afhandlingens observationer af og erfaringer med genstanden, må formodes at være mere troværdige og relevante, fordi emnet nu er belyst i et indledende omfang.

8 Konklusion og afrunding

Denne afhandling har som sit grundlag EU's 8. direktivs artikel 30 og dennes implementering i dansk lov. Afhandlingens emne er interessant af flere grunde. For det første er implementeringen af specielt RL § 39 kontroversiel, fordi ERST i et eller andet omfang potentielt er både lovgivende, udøvende og dømmende. Dette kalder på en undersøgelse, der beskæftiger sig med, hvordan mandatet som afgivet i RL § 37-42 forvaltes af ERST og på tværs af lande. For det andet har loven været implementeret i lidt over 10 år, og for det tredje er det endnu ikke (så vidt vides) blevet belyst systematisk.

Med udgangspunkt i et hovedspørgsmål, nogle underspørgsmål samt nogle hypoteser, søger afhandlingen netop at kaste lys over denne problemstilling ud fra et empirisk studie med udgangspunkt i den hypotetiske-deduktive metode.

Hovedspørgsmålet *"Hvordan forvalter Erhvervsstyrelsen sit mandat til at iværksætte undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder, og hvordan er denne behandling i forhold til Sverige og England"* er blevet behandlet med udgangspunkt i fire underspørgsmål, til hvilke der er knyttet tre hypoteser. Der skal opsummeres og konkluderes herpå i det følgende.

Når det gælder baggrunden for RL §37-42 er det blevet fremhævet i afhandlingen, at den er kommet til verden, som en naturlig følge af EU's 8. direktiv artikel 30, der kom til dels for at harmonisere revisorlovgivningen indenfor EU – dels som følge af flere af de store regnskabsskandaler i starten af 00'erne.

Når det gælder hvordan, og af hvem undersøgelserne foretages i de tre lande, er de instanser, der forvalter dette mandat blevet gennemgået, mens man på baggrund af den hypotese, der er knyttet til dette underspørgsmål, kan konkludere, at de tre instanser ligner hinanden på flere måder, men også har en række forskelligheder. Her tænkes f.eks. på, at FRC og RI har uddelegeret dele af sine tilsynsopgaver vedrørende ikke-PIE virksomheder, hvilket ikke er tilfældet for ERST. Samlet set vurderes det dog, at myndighederne er organiseret tilnærmelsesvist ens og kan iværksætte undersøgelser på ens forudsætninger.

Underspørgsmål 3 er det mest væsentlige i afhandlingen og ved gennemgangen af de karakteristika, som undersøgelserne i de 3 lande har haft, og med primært fokus på ERST, synes det rimeligt at konkludere, at der i Danmark har været et gradvist stigende fokus på undersøgelser, der kunne have interesse for offentligheden. Dette kan bl.a. ses ved, at antallet af undersøgelser generelt har været

faldende, ligesom antallet af offentliggjorte undersøgelser er steget, men også ved, at flere overtrædelser vedrører god revisorskik ved komplicerede områder, der involverer regnskabsmæssige skøn. For så vidt angår den hypotese, der knytter sig til dele af dette underspørgsmål, nemlig at ERST primært iværksætter (+50 %) undersøgelser ud fra, hvad der har interesse for offentligheden, kan man på baggrund af antallet af offentliggjorte undersøgelser konkludere, at dette absolut ikke har været tilfældet.

I relation til det fjerde underspørgsmål omkring, hvilke forskelle og ligheder der er imellem undersøgelserne foretaget af ERST sammenlignet med undersøgelserne foretaget af FRC og RI, er der i undersøgelsesdelens delkonklusion foretaget en sammenligning af de tre landes praksis. Her ses både ligheder og forskelle. Lighederne ser man ved, at typen af undersøgelser hovedsageligt vedrører god revisorskik, mens forskellene ses tydeligst i forbindelse med behandlingstid og sanktionering. På baggrund af denne delkonklusion synes det ikke rimeligt at konkludere, at ERST's forvaltningspraksis ikke afviger væsentligt fra FRC's og RI's, som det blev fremført i afhandlingens 3. hypotese.

Skal man samlet set opsummere afhandlingens væsentligste resultater, kan man sige, at den har formålet at kortlægge, hvordan EU's 8. direktivs artikel 30 er blevet implementeret i RL § 37-42 og forvaltes af ERST. Tilsvarende, om end i mindre omfang, for FRC og RI. Dette arbejde er i sig selv nyttigt, fordi ingen (så vidt vides) før har forsøgt at kortlægge denne viden. Desuden bidrager til at pege på forskelle og ligheder mellem de tre landes undersøgelsesregimer, herunder også ved at redegøre grundigt for, hvordan de er organiseret. For så vidt angår afhandlingens implikationer, henvises til perspektiveringen.

9 Perspektivering

Formålet med denne perspektivering er dels at overveje de implikationer, som afhandlingen giver grundlag for at rejse, og dels at overveje, hvor der kan sættes spørgsmålstejn ved forvaltningspraksis, og som følge heraf hvad det skaber af grundlag for yderligere undersøgelser om emnet.

Som det fremgår af ERST's undersøgelser har de til formål at sikre kvaliteten af revision, og strategien er så vidt muligt, at undersøgelserne skal være af interesse for offentligheden (ses af om de bliver offentliggjort). Tendensen er, at antallet af undersøgelser, der offentliggøres, er stigende, men tilsvarende er de resterende undersøgelser faldende. Implikationen heraf er, at man risikerer at glemme restpopulationen, hvilket kan have betydning for revisionskvaliteten for mindre revisionsvirksomheder. Dette argument understøttes yderligere af, at der, blandt de offentliggjorte undersøgelser, ses en klar tendens til, at det ofte er uden for Big Four, at der er gennemgribende utilstrækkelig revision. Regnskabskontrollen kan naturligvis hjælpe med at afdække dette, men er det tilstrækkeligt, hvis og når ERST tilsyneladende har fokus på undersøgelser af PIE revisioner? Tilsvarende med ERST's kvalitetskontrol, hvor der også er øget fokus på revision af PIE. Med andre ord; er dækningen og derved kvalitetssikringen af revisioner af mindre selskaber tilstrækkeligt eller er udtrykt på en anden måde, er ERST's net fintmasket nok?

I et sammenligningsperspektiv, som også en del af afhandlingen, er ERST's forvaltningspraksis, på grundlag af undersøgelsen og konklusionen i afhandlingen, også tankevækkende, fordi tendensen er lidt anderledes i Sverige og England, hvor undersøgelserne eller dele af den øvrige tilsynsmyndighed af ikke-PIE selskaber outsources til brancheorganisationer (som tilnærmelsesvis svarer til FSR i Danmark). Her er bredden med andre større. Implikationen heraf kan være, at forvaltningspraksis, når det gælder validiteten af implementeringen af EU's 8. direktiv og senere EU's direktiv af 2014 på tværs af landene, kan risikere at blive divergerende i stedet for konvergerende, som den burde. Dette fordi undersøgelsespopulationen potentielt er forskellig – og det selvom undersøgelsen viste, at der på flere områder er mange ligheder mellem de tre undersøgte landes forvaltningspraksis.

Et væsentlig spørgsmål i forhold til de problemstillinger, der er rejst i det foregående, handler således rent metodisk om stringensen og ensartetheden i undersøgelsesorganernes inklusions- og eksklusionskriterier på tværs af lande. Hvad er kriterierne for, hvad der skal og bliver undersøgt på tværs af lande, og hvad der ikke skal og ikke bliver undersøgt? Er disse kriterier lidt tilfældige eller eventuelt politisk motiverede, som man kunne frygte, eller er de velbeskrevne og veldefinerede? Det er på det foreliggende grundlag lidt svært at svare endegyldigt på, selvom der naturligvis er en

forvaltningsmæssig indikation heraf, som også er fremgået af afhandlingen. Men muligheden for undersøgelsesbias kan bestemt ikke afvises.

Det er ingen tvivl om, at nærværende afhandling rejser flere spørgsmål, end den svarer på. Men det er også forventeligt givet dens udforskende og kortlæggende natur. Dens vigtigste funktion og nytte-værdi er derfor nok primært at skabe grundlag for at undersøge emnet nærmere ved at lave flere undersøgelser, på hvilket grundlag der så også kan opstilles mere klare hypoteser, fordi området nu er indledningsvist kortlagt – om end i et beskedent omfang. Sådanne undersøgelser kunne både have kvalitativ og mere praksisnær karakter, eller de kunne være mere kvantitative og tungere videnska-beligt.

For så vidt angår førstnævnte, så kunne man undersøge, hvilke implikationer disse undersøgelser har for revisorer og revisionsvirksomheder – både i forhold til omdømme, men også i forhold til tidsforbrug. Dette kunne eventuelt være en kvalitativ interviewundersøgelse med udvalgte større og mindre revisionsvirksomheder.

Når det gælder sidstnævnte, synes det nærliggende, at man – hvis det i det hele taget er praktisk muligt – foretager en granskning af ERST's inklusions- og eksklusionskriterier, når det gælder de undersøgelser, man iværksætter på baggrund af RL § 37, stk. 1. Og i forlængelse heraf eventuelt analyserer sensitiviteten og specificiteten af disse, hvis det er muligt. Eftersom det er kontroversielt, som også FSR anfører, at man har en styrelse, der på det nærmeste potentielt er lovgivende, udøvende og døm-mende magt på samme tid, så bør det være et minimumskrav, at de revisionsvirksomheder, der er underlagt denne lov, har en eller anden form for dokumenteret vished for, at ERST rent faktisk fanger de rigtige ind, og undgår at fange de forkerte ind. Dette forekommer yderligere relevant at undersøge, fordi undersøgelsen netop viste, at der på flere steder er forskel på, hvordan direktivet forvaltes på tværs af lande.

Overordnet set rejser afhandlingen som nævnt flere spørgsmål end den besvarer. Men når det er sagt, forekommer det alligevel, at den har kastet lidt lys over et emne, som indtil videre har været under-belyst. Der er tydelige tendenser både nationalt og i relation til Sverige og England, som taler positivt i retning, at EU's 8. direktiv og senere EU's direktiv af 2014 forvaltes hensigtsmæssig og i overens-stemmelse med intentionen, men der er også flere tvetydigheder og en vis mangel på stringens, der taler for det modsatte. Det er mit håb, at denne afhandling giver et lille bidrag til at kaste lys over en forvaltningspraksis med implikationer for både revisionsbranchen og de virksomheder, som de revi-derer.

10 Litteraturliste

10.1 Bøger

Andersen, Ib. *Den skinbarlige virkelighed - vidensproduktion i samfundsvidenskaberne*. Samfundslitteratur. 2013. 5. udgave

Füchsel, Kim., Jensen, Peter. K., Langsted, Lars B., Olsen, Poul, E. & Samuelson, M. *Revisorloven med kommentarer*. Karnov Group. 2018. 5. udgave, 1. oplag.

Jensen, Peter K., Langsted, Lars. B., Olsen, Poul E. & Ring, Niels A. *Revisorloven med kommentarer*. Thomson Reuters Professional A/S. 2009. 4. udgave, 1. oplag.

Tvornø, Christina D. & Nielsen, Ruth. *Retskilder og retsteorier*. Jurist- og Økonomforbundets forlag. 2017. 5. reviderede udgave, 1. oplag.

Olsen, Poul B., Fuglsang, Lars & Rasborg, Klaus. *Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne*. Samfundslitteratur. 2014. 3. udgave, 2. oplag.

Olsen, Poul B. & Pedersen, Kaare. *Problemorienteret projektarbejde - En værktøjsbog*. Samfundslitteratur. 2015. 4. udgave.

10.2 Redegørelser

Erhvervsstyrelsen. *Det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder - Redegørelse 2012*. september 2013. (set d. 7. april 2019)

https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_redegoerelse_undersoegelser_2012.pdf

Erhvervsstyrelsen. *Redegørelser for tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder*. 27. februar 2019. (set d. 10. april 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/redegorelser-tilsynet-med-revisor-og-revisionsvirksomheder>

Erhvervsstyrelsen. *Redegørelse om Revisortilsynets kvalitetskontrol 2012*. 6. december 2013 (set d. 9. maj 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn-redegoerelse-2012.pdf>

Erhvervsstyrelsen. *Redegørelse om Revisortilsynets kvalitetskontrol 2013*. 14. november 2014 (set d. 9. maj 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn-redegoerelse-2013.pdf>

Erhvervsstyrelsen. *Det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder Redegørelse 2014*. November 2015. (set d. 9. maj 2019)

https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_redegoerelse_undersoegelser_2014.pdf

Erhvervsstyrelsen. *Redegørelse for tilsynsaktiviteter i perioden 2015-2017 - herunder den gennemførte kvalitetskontrol 2015 undersøgelser afgjort i 2015*. 10. maj 2017 (set d. 8. maj 2019)

https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_redegoerelse_2015.pdf

Erhvervsstyrelsen. *Årsberetning om erhvervsrettet kontrol og tilsyn 2016*. April 2017 (set d. 8. maj 2019)

https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-04/Aarsberetning-om-erhvervsrettet-kontrol-og-tilsyn_2016_Erhvervsstyrelsen.pdf

Erhvervsstyrelsen. *KVALITETSKONTROL I 2016, UNDERSØGELSER EFTER REVISORLOVENS § 37, STK. 3, SOM ER IVÆRKSAT PÅ BAGGRUND AF KVALITETSKONTROL I 2016 OG UNDERSØGELSER EFTER REVISORLOVENS § 37, STK. 1, SOM ER AFSLUTTET I 2017*. 9. november 2018 (set d. 6. maj 2019)

https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_redegoerelse_2016.pdf

Erhvervsstyrelsen. *Årsberetning Erhvervsrettet kontrol og tilsyn i Erhvervsstyrelsen 2018*. 16. april 2019. (set d. 8. maj 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-04/Aarsberetning-erhvervsrettet-kontrol-og-tilsyn-2018.pdf>

Erhvervsstyrelsen. *Ny årsberetning for Erhvervsstyrelsens kontrol og tilsyn*. 15. april 2019. (set d. 20. april 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/ny-arsberetning-erhvervsstyrelsens-kontrol-og-tilsyn>

Erhvervsstyrelsen. *Årsberetning - Erhvervsrettet kontrol og tilsyn 2018*. 16. april 2019. (set d. 20. april 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-04/Aarsberetning-erhvervsrettet-kontrol-og-tilsyn-2018.pdf>

Erhvervsstyrelsen. *Årlig redegørelse for erhvervsstyrelsens tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder 2016*. 9. november 2018. (set d. 12. april 2019)

https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_redegoerelse_2016.pdf

FAR-online. *Revisorsinspektionens beslut i disciplinärenden. (2018-92)* 15. marts 2019. (set d. 1. maj 2019)

<https://www.faronline.se/dokument/revisorsinspektionens-avgoranden/2018/ri20180092/>

FRC - Financial Reporting Council. *Audit Enforcement Procedure*. 17. juni 2016. (set d. 1. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/fa51a325-c574-4274-9ba8-482e8af0b5e0/Audit-Enforcement-Procedure-June-2016.pdf>

FRC - Financial Reporting Council. *Audit Enforcement Procedure*. 8. december 2014. (set d. 1. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/c77917fc-269e-4488-b1ae-ba3662d3d460/The-Accountancy-Scheme-Dec-2014.pdf>

FRC - Financial Reporting Council. *Developments in audit 2015/16*. juli 2016. (set d. 9. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/411373c8-b346-49bf-ad19-349bbfbddd89/Developments-in-Audit-2015-16-Full-report.pdf>

FRC - Financial Reporting Council. *Devolopments in audit 2016/17*. juli 2017. (set d. 11. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/915c15a4-dbc7-4223-b8ae-cad53dbcca17/Developments-in-Audit-2016-17-Full-report.pdf>

FRC - Financial Reporting Council. *Developments in audit 2017/18*. oktober 2018. (set d. 11. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/5e1ac2d1-f58c-48bc-bb91-1f4a189df18b/Developments-in-Audit-2018.pdf>

FRC - Financial Reporting Council. *Recent Enforcement sanctions imposed against individual Accountants and Actuaries*. 26. juli 2018. (set d. 30. marts 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/4af3db4a-f922-4b78-be13-bd741b428961/Enforcement-sanctions-imposed-against-individual-Accountants-and-Actuaries.pdf>

FRC - Financial Reporting Council. *Recent Enforcement sanctions imposed against Audit firms and Audit partners*. 30. juli 2018. (set d. 2. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/02cc8f9a-792b-4e4f-836d-b9759cad93f5/Enforcement-sanctions-imposed-against-Audit-firms-and-Audit-partners.pdf>

FRC - Financial Reporting Council. *Guidance for case examiner*. (set d. 3. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/7e3a2e66-ae3e-4f05-873d-88afd3aaf641/Guidance-for-Case-Examiner-June-2016.pdf>

FRC - Financial Reporting Council. *Particulars of fact and acts of misconduct*. 10. august 2018. (set d. 5. april)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/433f3df8-d0ef-456b-8a26-aeb55f65489b/BHS-Particulars-of-Fact-and-Acts-of-Misconduct.pdf>

FRC - Financial Reporting Council. *The Accountancy Regulations*. 8. december 2014. (set d. 11. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/fd66f6bb-788f-42cb-a1ba-abb3adc808a9/Accountancy-regulations-Dec-2014.pdf>

FRC - Financial Reporting Council. *The Financial Reporting Council Limited - and - Sport Direct International PLC*. 11. september 2018. (set d. 5. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/7625670e-05a9-49ec-ba2e-8051248790de/FRC-v-SDI-judgment-Final.pdf>

IFIAR - International forum of independent audit regulators. *IFIAR Publications*. (set d. 1. maj 2019)

<https://www.ifiar.org/about/publications/#UK>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Revisorsnämndens årsredovisning för räkenskapsåret 2015*. 2015. (set d. 7. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arsredovisningar-budgetunderlag-och-regleringsbrev/arsredovisning-2015.pdf>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Strategisk plan 2017 - 2021 revisorsnämnden*. 2017. (set d. 2. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/om-ri/strategisk-plan-2017-2021-revisorsnamnden.pdf>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Överenskommelse om samarbete mellan Revisorsinspektionen och FAR om kvalitetskontroll av godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag*. (set d. 8. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/tillsyn/kvalitetskontroll/overenskommelse-far.pdf>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *D 28/10*. 17. september 2010. (set d. 1. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxisok/2010/dnr-2010-0813.pdf>

Revisorinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Här nedan finns rapporter avseende kvalitetskontroller av revisorer/revisionsföretag som reviderar företag av allmänt intresse.* (set d. 2. maj 2019)
<https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/rapporter-fran-kvalitetskontroller/>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Årlig Rapport 2018.* 2019. (set d. 10. maj 2019)
<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arl原因-rapport/2019-0474-arlig-rapport-2018.pdf>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Årsredovisning 2018.* 2019. (set d. 10. maj 2019)
https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/om-ri/arsredovisning-2018_revisorsinspektionen.pdf

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Årsredovisning 2017.* 2017. (set d. 11. maj 2019)
<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arsredovisningar-budgetunderlag-och-regleringsbrev/arsredovisning-2017.pdf>

10.3 Undersøgelser

Erhvervsstyrelsen. *Afgørelse vedrørende revisionen af årsregnskabet for 2014 for Hesa- light A/S under konkurs, samt andre afgivne revisionspåtegninger på årsregnskaber.* 14. februar 2017. (set d. 7. maj 2019)
https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-03/revision_af_aarsregnskabet_for_2014_for_hesa-light.pdf

Erhvervsstyrelsen. *Afgørelse vedrørende Erhvervsstyrelsens undersøgelse af revisionen af årsregnskabet for Hellerup Finans A/S for 2014/15 samt fa revisionen af årsregnskaber for 2014 for en række virksomheder under Hellerup Finans A/S.* 20. juni 2017. (set d. 7. maj 2019)
https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-03/hellerup_finans.pdf

Erhvervsstyrelsen. *Afgørelse vedrørende styrelsens undersøgelse af revisionen af års- rapporter for Genan A/S, Genan Business og Development A/S, og BAN International A/S.* 10 marts 2015. (4. maj. 2019)
https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-03/mangelfuld_revision_af_genan_resume_af_afgoerelse.pdf

Erhvervsstyrelsen. *Afgørelse vedrørende styrelsens undersøgelse af Deloitte's udførte kvalitetskontrol af revisionen af årsrapporten for 2012 for Genan Business & Development A/S.* 9. september 2016. (set d. 8. maj 2019)

https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-03/afgoerelse_vedroerende_deloitte's_udfoerte_interne_kvalitetskontrol_af_revisionen_af_aarsrapporten_for_2012_for_genan_business_development_as.pdf

Erhvervsstyrelsen. *Erhvervsstyrelsens undersøgelse af revisionspåtegninger afgivet igennem MC Revision A/S.* 26. april 2018. (set d. 7. maj 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/erhvervsstyrelsens-undersogelse-af-revisionspaategninger-afgivet-igennem-mc-revision>

Erhvervsstyrelsen. *Indbringelse for Revisornævnet: Erhvervsstyrelsen indbringer, i medfør af § 43, stk. 3, i revisorloven, revisor for Revisornævnet.* 21. november 2018. (set d. 1. april. 2019)

https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-03/resultat_af_undersogelse_af_revisionen_af_o.w._bunker_as_1.pdf

Erhvervsstyrelsen. *Indbringelse for Revisornævnet: Erhvervsstyrelsen indbringer i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, revisor for Revisornævnet.* 1. april 2019. (set d. 1. maj 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-04/Vedroerende-undersoegelsen-af-revisionen-af-aars-regnskabet-for-2016-17-for-northcapital-holding-aps.pdf>

Erhvervsstyrelsen. *Indbringelse for Revisornævnet. Erhvervsstyrelsen indbringer, i medfør af revisorlovens § 43, stk. 5, MC Revision A/S for Revisornævnet.* 25. april 2018. (set d. 7. maj. 2019)

https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-05/mc_revision.pdf

Erhvervsstyrelsen. *Erhvervsstyrelsens undersøgelse af revisionen af års- og koncernregnskabet for 2013 for O.W. Bunker A/S m.m.* 22. november 2018. (set d. 1. april 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/erhvervsstyrelsens-undersoegelse-af-revisionen-af-aars-og-koncernregnskabet-2013-ow-bunker-mm>

Erhvervsstyrelsen. *Erhvervsstyrelsens undersøgelse af revisionen af årsregnskabet for 2016/17 for NorthCapital Holding ApS.* 3. april 2019. (set d. 9. maj 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/erhvervsstyrelsens-undersoegelse-af-revisionen-af-aarsregnskabet-201617-northcapital-holding-aps>

Erhvervsstyrelsen. *Erhvervsstyrelsen indleder undersøgelse af revisionen af Københavns Andelskasse.* 12. oktober 2018. (set d. 9. maj 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/erhvervsstyrelsen-indleder-undersoegelse-af-revisionen-af-koebenhavns-andelskasse>

Erhvervsstyrelsen. *Notat vedrørende Erhvervsstyrelsens undersøgelse af MC Revision A/S.* 26. april 2018. (set d. 5. maj. 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-04/vejledende-notat-til-erhvervsstyrelsens-undersoegelse-af-mcrevision.pdf>

Erhvervsstyrelsen. *Vedrørende undersøgelse af revisionen af Tønder Bank A/S.* 5. marts 2013. (set d. 1. maj. 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-05/Afgoerelse-ifm-undersoegelse-af-revisionen-af-toender-bank-05032013.pdf>

Erhvervsstyrelsen. *Symbolforklaring.* (set d. 7. maj 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-04/vejledende-tegninger-indbringelse-revisornaevnet-erhvervsstyrelsen.pdf>

Erhvervsstyrelsen. *Sammenfatning af Erhvervsstyrelsen undersøgelse af revisors rolle i Tønder Bank A/S.* 5. marts 2013. (set d. 3. maj 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-05/sammenfatningsnotat-undersoegelse-revisors-rolle-toender-bank-05032013.pdf>

Erhvervsstyrelsen. *Politianmeldelse af ERNST & YOUNG Godkendt Revisionspartnerselskab for overtrædelse af hvidvaskloven.* 12. april 2019. (set d. 4. maj 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/politianmeldelse-af-ernst-young-godkendt-revisionspartnerselskab-overtraedelse-af-hvidvaskloven>

FRC - Financial Reporting Council. *Past Cases - Accountancy Scheme.* (set d. 3. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/getdoc/4ef6e2f0-0ee5-441c-8c68-dead2a3e3ec4/past-cases>

FRC - Financial Reporting Council. *Current Cases - Audit Enforcement Procedure.* (set d. 12. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/getdoc/80b7edff-f5f0-444c-b37e-c3ab23602d76/current-cases>

FRC - Financial Reporting Council. *Recent Enforcement sanctions imposed against Audit firms and Audit partners*. 30. juli 2018. (set d. 11. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/02cc8f9a-792b-4e4f-836d-b9759cad93f5/Enforcement-sanctions-imposed-against-Audit-firms-and-Audit-partners.pdf>

FRC - Financial Reporting Council. Past Cases - Accountancy Scheme. (set d. 10. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/getdoc/4ef6e2f0-0ee5-441c-8c68-dead2a3e3ec4/past-cases>

FRC - Financial Reporting Council. Connaught Tribunal case report published. 31. maj 2017. (set d. 11. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/news/may-2017/connaught-tribunal-case-report-published>

FRC - Financial Reporting Council. THE EXECUTIVE COUNSEL TO THE FINANCIAL REPORTING COUNCIL and (1) STEPHEN HARRISON (2) PRICEWATERHOUSECOOPERS LLP. (set d. 10. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/073d44ff-845f-45fe-a71b-1a30bf071f06/Final-Tribunal-Report-redacted-for-publication-250517.pdf>

FSR - Danske revisorer. *Offentlige undersøgelser*. (set d. 21. april 2019)

https://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Kvalitetssikring/Offentlige%20undersoegelser

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Disciplinärende - auktorserade revisorn A-son*. 26. april 2019. (set d. 10. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2019/dnr-2019-312.pdf>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Displinärende - godkände revisorn A-son*. 26. april 2019. (set d. 10. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2018/dnr-2018-407.pdf>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Disciplinärende - auktorserade revisorn A-son*. 26. april 2019. (set d. 10. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2019/dnr-2019-51.pdf>

10.4 Love, bekendtgørelser mv.

Bekendtgørelse 2016-06-17 nr. 735 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed (Uafhængighedsbekendtgørelsen).

Bekendtgørelse 2016-06-21 nr. 762 om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation.

Bekendtgørelse 2016-06-28 nr. 968 om kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder.

Bekendtgørelse 2016-06-15 nr. 727 om Revisornævnet.

Bekendtgørelse 2016-06-17 nr. 734 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet.

Bekendtgørelse 2017-12-12 nr. 1468 om godkendte revisoreres erklæringer (Erklæringsbekendtgørelsen).

Bekendtgørelse 2018-06-07 nr. 684 om finansiering af driften af kvalitetskontrol, undersøgelser samt Revisornævnet.

Den Europæiske Unions Tidende. *om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF*. 17. maj. 2006. (set d. 30. april 2019)

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=CELEX:32006L0043>

EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EU) Nr. 537/2014 af 16. april 2014.

EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS DIREKTIV 2014/56/EU af 16. april 2014. *om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber af 16. april 2014*. (set d. 3. maj 2019)

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&qid=1556565308306&from=DA>

EUR-LEX. *Europa-parlamentets og rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006*. (set d. 2. maj 2019)

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=celex%3A32006L0043>

FRC - Financial Reporting Council. Previous versions of Schemes and Regulations. (set d. 7. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/about-the-frc/procedures-and-policies/enforcement-procedures/previous-versions-of-schemes-and-regulations>

FRC - Financial Reporting Council. *The Accountancy and Actuarial Discipline Board - The Scheme adopted on 13 May 2004 and amended on 13 september 2007*. (set d. 11. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/35454f87-a20f-4f76-8e68-f44ce3d27d9a/Accountancy-Scheme.pdf>

FRC - Financial Reporting Council. *The Accountancy Scheme*. 8. december 2014. (set d. 8. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/c77917fc-269e-4488-b1ae-ba3662d3d460/The-Accountancy-Scheme-Dec-2014.pdf>

FRC - Financial Reporting Council. *Audit Enforcement Procedure*. 17. juni 2016. (set d. 9. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/fa51a325-c574-4274-9ba8-482e8af0b5e0/Audit-Enforcement-Procedure-June-2016.pdf>

Folketinget. *L 120 Forslag til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder*. 2007-08 (2. samling) (set d. 7. april 2019)

<https://www.ft.dk/samling/20072/lovforslag/L120/spm.htm>

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. *Forslag til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder L 120*. 24. april 2008. (set d. 2. maj 2019)

<https://www.ft.dk/samling/20072/lovforslag/L120/bilag/5/550373.pdf>

IESBA - International Ethics Standard Board for Accountants - Retningslinjer for revisors etiske adfærd (Ethiske regler for revisorer) 2014.

INTERNATIONAL STANDARD OM REVISION (ISA) 200 – 720 samt ISQC 1.

Justitiedepartementet. *Revisionsudskott m.m. - genomförande av 2006 års revisorsdirektiv*. 12. Februar 2009. (set d. 14. april 2019)

<https://lagen.nu/prop/2008/09:135#sid94-text>

Kommissionen. *Forslag til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber og om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF*. 17. maj 2006 (set d. 3. april 2019)

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=CELEX:52004PC0177>

Lagen. *Revisorslag (2001:883) Disciplinära åtgärder m.m. (32 - 35 §§) Upphävande, varning och erinran*. (set d. 5. maj 2019)

<https://lagen.nu/2001:883#P32>

Lovbekendtgørelse 2016-09-09 nr. 1167 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) som ændret ved L 2016-12-13 nr. 1549, L 2017-03-29 nr. 285, L 2017-06-08 nr. 665 og L 2017-12-26 nr. 1665.

Lovbekendtgørelse 2008-06-17 nr. 468 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven).

Retsinformation. *Forslag til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (Revisorloven)*

(Lovforslag nr. L 120). 28. marts 2019. (set d. 17. april)

<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=115946>

Retsinformation. *Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (Revisorloven)*. 28. marts 2008. (set d. 17. april 2019)

<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=115522>

Sveriges Riksdag. *Förordning (2007:1077) med instruktion för Revisorsinspektionen*. 2017. (set d. 7. maj 2019)

https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/forordning-20071077-med-instruktion-for_sfs-2007-1077

Sveriges Riksdag. *Revisorslag (2001:883)*. 2018. (set d. 11. maj 2019)

http://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisorslag-2001883_sfs-2001-883

Registrerede revisorer - FRR. *Forslag til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (L 120)* 29. april 2008 (set d. 2. maj 2019)

<https://www.ft.dk/samling/20072/lovforslag/L120/bilag/8/552209.pdf>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Årsredovisning 2017*. 2017. (set d. 3. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arsredovisningar-budgetunderlag-och-regleringsbrev/arsredovisning-2017.pdf>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Årsredovisning 2018*. 2019. (set d. 5. maj 2019)

https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/om-ri/arsredovisning-2018_revisorsinspektionen.pdf

RN - Revisors Nämnden. *Årsredovisning för räkenskapsåret 2014*. (set d. 20. april 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arsredovisningar-budgetunderlag-och-regleringsbrev/arsredovisning-2014.pdf>

Sveriges Riksdag. *Revisorslag (2001:883)* 2018. (set d. 4. maj 2019)

https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisorslag-2001883_sfs-2001-883

Svensk författningssamling. *Förordning om ändring i förordningen (2007:1077) med instruktion för Revisorsnämnden*; 20 december 2016. (set d. 6. maj 2019)

<https://www.lagboken.se/views/pages/getfile.ashx?portalId=56&docId=2881383&propId=5>

Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorerers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen).

Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorerers og revisionsvirksomheders uafhængighed.

Økonomi og erhvervsstyrelsen. *Besvarelse af spørgsmål 8 (L 120) stillet af Folketingets Erhvervsudvalg den 24. april 2008*. (set d. 10. april 2019)

<https://www.ft.dk/samling/20072/lovforslag/L120/spm/8/svar/549031/558757.pdf>

10.5 Artikler

Avisen. *Børsen Fakta - Dansk AMP*. 8. juni 2010. Børsen. (set d. 9. maj 2019)

<https://borsen.dk/nyheder/avisen/artikel/12/3125633/artikel.html>

Doherty, Raymond. *FRC confirms second KPMG Carillion investigation*. 22. januar 2019. *Economia*. (set d. 11. april 2019)

<https://economia.icaew.com/news/january-2019/frc-confirms-second-kpmg-carillion-investigation>

Doherty, Raymond. *FRC to investigate KPMG's Ted Baker audit*. 6. juni 2016. *Economia*. (set d. 15. april 2019)

<https://economia.icaew.com/news/june-2016/frc-to-investigate-kpmgs-ted-baker-audit>

Doherty, Raymond. *FRC launches Baker Tilly investigation*. 11. juni 2014. *Economia* (set d. 14. april 2019)

<https://economia.icaew.com/news/june-2014/frc-launches-baker-tilly-investigation>

Doherty, Raymond. *PwC in the dock over Connaught audit*. 12. oktober 2015. *Economia* (set d. 12. maj 2019)

<https://economia.icaew.com/news/october-2015/pwc-in-the-dock-over-connaught-audit>

FAR. *RI inför riskbaserad tillsyn*. 17. oktober 2017. FAR (set d. 8. maj 2019)

<https://www.far.se/nyheter/2017/oktober/ri-infor-riskbaserad-tillsyn/>

FAR. *RI tar bort disciplinärenden som egen tillsynskategori*. 10. april 2019. FAR. (set d. 7. maj 2019)

<https://www.far.se/nyheter/2019/april/ri-tar-bort-disciplinarenden-som-egen-tillsynskategori/>

Halling, Pernilla. *RI inför riskbaserad tillsyn*. 17. oktober 2017. *Tidningen balans*. (set d. 8. maj 2019)

<https://www.tidningenbalans.se/nyheter/ri-infor-ny-tillsynsform/>

Hall, Ole. »*De fremstillede sig som verdensmestre i risikostyring*«. 7. november 2014. *Berlingske*. (set d. 8. maj 2019)

<https://www.berlingske.dk/virksomheder/de-fremstillede-sig-som-verdensmestre-i-risikostyring>

Halling, Pernilla. *RI inför riskbaserad tillsyn*. 17. oktober 2017. *Tidningen Balans*. (set d. 11. maj 2019)

<https://www.tidningenbalans.se/nyheter/ri-infor-ny-tillsynsform/>

Kjelland, Nicoline og Hagemann-Nielsen, Mathias. *Erhvervsstyrelsen åbner undersøgelse af Danske Banks eksterne revision*. 5. oktober 2018. Børsen. (set d. 5. maj 2019)

https://finans.borsen.dk/artikel/1/370121/erhvervsstyrelsen_aabner_undersogelse_af_danske_banks_eksterne_revision.html?hl=YTo0OntpOjA7czo3OiJyZXZpc29yIjtpOjE7czo3MToiRGFuc2tIEJhbmsiO2k6NztzOjc6IlJldmlzb3liO2k6OTtzOjExOiJEQU5TS0UgQkFOSyI7fQ,,

10.6 Diverse andre kilder

Accountancy Europe. *Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in Europe State of affairs after the implementation of the 2014 Audit Reform Survey*. Marts 2018. (set d. 11. maj 2019)

https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/180601_Organisation-of-the-Public-Oversight-of-the-Audit-Profession-2018-survey-update.pdf

CVR-registeret. (set d. 8. maj 2019) https://datacvr.virk.dk/data/visninger?soeg=&openFilter=true&kommune=null®ion=null&antal_ansatte=null&virksomhedsstatus=null&virksomhedsform=null&virksomhedsmarkering=null&personrolle=revisor-certificeret_aktive&oprettet=null&ophoert=null&branche=&type=Alle&sortering=default&language=da

Erhvervsstyrelsen. *Afgørelser for revision og revisorer*. 2. maj 2019 (set d. 30. april 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/afgoerelser-revision-og-revisorer>

Erhvervsstyrelsen. *Nyheder*. (set d. 4. maj 2019)

<https://erhvervsstyrelsen.dk/nyheder>

FAR. *Kvalitetsnämnden för revisionsverksamhet*. (set d. 3. maj 2019)

<https://www.far.se/far/kvalitetsnamnder/kvalitetsnamnden-for-revisionsverksamhet/>

FAR. *Om våra kvalitetsnämnder*. (set d. 2. maj 2019)

<https://www.far.se/far/kvalitetsnamnder/om-vara-kvalitetsnamnder/>

FRC - Financial Reporting Council. *Accountancy scheme*. (set d. 21. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/auditors/enforcement-division/accountancy-scheme>

FRC - Financial Reporting Council. *Audit Enforcement Procedure*. (set d. 20. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/getdoc/0edeb43e-265e-4d61-9caf-989bcf7becf7/audit-enforcement-procedure>

FRC - Financial Reporting Council. *Case Examination and Enquiries*. (set d. 22. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/getdoc/68ffa907-8049-4e60-9bb5-c8c9d1bfde01/case-examination-and-enquiries>

FRC - Financial Reporting Council. *Current cases - Audit Enforcement Procedure*. (set d. 18. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/getdoc/80b7edff-f5f0-444c-b37e-c3ab23602d76/current-cases>

FRC - Financial Reporting Council. *Consultation: Enhancing confidence in audit the - The FRC's Audit Enforcement Procedure*. 23 marts 2016. (set d. 4. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/consultation-list/2016/consultation-enhancing-confidence-in-audit-the>

FRC - Financial Reporting Council. *Delegation Agreements*. (set d. 7. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/auditors/professional-oversight/oversight-of-audit/delegation-agreements>

FRC - Financial Reporting Council. *Enforcement Division*. (set d. 19. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/auditors/enforcement-division?id=8258&s=236>

FRC - Financial Reporting Council. *Enforcement devision*. (set d. 29. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/auditors/enforcement-division>

FRC - Financial Reporting Council. *The FRC's Enforment process*. 12. juli 2018. (set d. 31. marts 2019)

<https://www.frc.org.uk/frc-for-you/blogs-and-podcasts/the-frc-s-enforcement-process>

FRC - Financial Reporting Council. *Enhancing Confidence in Audit: The Financial Reporting Council's Audit Enforcement Procedure*. Marts 2016. (set d. 1. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/getattachment/75253672-7873-48db-8806-335c42f86581/;.aspx>

FRC - Financial Reporting Council. *Extension of investigations related til the financial statements of Carillion plc*. 26 februar 2019. (set d. 10. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/news/february-2019/extension-of-investigations-related-to-the-financi>

FRC - Financial Reporting Council. *FRC structure*. (set d. 23. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/about-the-frc/structure-of-the-frc>

FRC - Financial Reporting Council. *Respective Roles of Government, the FRC and the Accountancy Profession*. (set d. 6. maj 2019)

<https://www.frc.org.uk/auditors/professional-oversight/oversight-of-audit/respective-roles-of-government,-the-frc-and-the-ac>

FRC - Financial Reporting Council. *Sanctions against KPMG and Senior Statutory Auditor in relation to the audits of Ted Baker Plc*. 20. august 2018. (set d. 6. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/news/august-2018/sanctions-against-kpmg-and-senior-statutory-audio>

FRC - Financial Reporting Council. *Sanctions against Grant Thornton – audits of Nichols Plc and the University of Salford*. 29. august 2018. set d. 20. april 2019)

<https://www.frc.org.uk/news/august-2018/sanctions-against-grant-thornton-%E2%80%93-audits-of-nicho>

FSR - Danske revisorer. *Europæisk enighed om revisionspolitik: Uens regler skaber usikkerhed og risiko for overregulering*. 20 december 2013. (set d. 10. april 2019)

<https://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/Pressemeddelelser%202013/Ny%20revisionspolitik>

FSR - Danske revisorer. *FSR - danske revisorer kommenterer på ny revisorlov*. 19. januar 2016. (set d. 3. april 2019)

<https://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/2016-pressemeddelelser/FSR%20danske%20revisorer%20kommenterer%20paa%20ny%20revisorlov>

FSR - Danske revisorer. *FSR: Par på overregulering*. 14 september 2015. (set d. 5. april 2019)

<https://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/2015-pressemeddelelser/FSR%20Pas%20paa%20overregulering>

FSR - Danske revisorer. *Få sager om formodede overtrædelser af revisorloven*. 26. juni 2010. (set d. 13. april 2019)

https://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Kvalitetssikring/Offentlige%20undersoegelser/Copy%20of%20Faa%20sager%20om%20formodede%20overtraeelser%20af%20revisorloven

FSR - Danske revisorer. *Få sager om formodede overtrædelser af revisorloven*. 29. juni 2010. (set d. 13. april 2019)

https://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Kvalitetssikring/Offentlige%20undersoegelser/Copy%20of%20Faa%20sager%20om%20formodede%20overtraeelser%20af%20revisorloven

FSR - Danske revisorer. *Lovprogram: Mest mulig dansk fleksibilitet i EU-regler*. 6 oktober 2019. (set d. 17. april 2019)

<https://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/2015-pressemeddelelser/Lovkatalog-Mest-mulig-dansk-fleksibilitet-i-EU-revisionslovgivning>

FSR - Danske revisorer. *Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven af 3. juni 2008)*. 3. juni 2008. (set d. 9. maj 2019)

https://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Lovgivning%20og%20bekendtgoerelser/Ny%20revisorlov%20vedtaget%20den%203%20juni?fbclid=IwAR0-gs5_gSlxJhgqxtJmL2epglSKBzDinvxz8StWleYQNgjytc0K0LzoaKA

FSR - Danske revisorer. *Nye EU regler risikerer at stille dansk erhvervsliv dårligere end andre EU lande*. 1 maj 2019. (set d. 8. april 2019)

<https://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/Pressemeddelelser-2014/Nye%20EU%20regler%20vedtaget>

FSR - Danske revisorer. *Nyheder og presse*. (set d. 4. maj 2019)

<https://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse>

FSR - Danske revisorer. *Nyheder 2009*. (set d. 4. maj 2019)

<https://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Nyheder/Nyheder%202009?page=4>

FSR - Danske revisorer. *Ny revisorlov betyder mange ændringer for revisorer og virksomheder*. 21 februar 2015. (set d. 6. april 2019)

<https://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/2015-pressemeddelelser/Ny%20revisorlov>

FSR - Danske revisorer. *Ny revisorlov vedtaget*. 19. maj 2019. (set d. 2. april 2019)

<https://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/2016-pressemeddelelser/Nye%20revisorlov%20vedtaget>

FSR - Danske revisorer. *Tager afstand fra Erhvervsministeriets undersøgelse af revision*. 7. december 2018. (set d. 1. april 2019)

<https://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/2018-pressemeddelelser/FSR%20tager%20afstand%20fra%20Erhvervsministeriets%20undersoegelse%20af%20revision>

FSR - Danske revisorer. *Offentligt tilsyn viser få overtrædelser*. 4 maj 2011. (set d. 3. april 2019)

<https://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Nyheder/Nyheder%202011/Offentligt-tilsyn-viser-faa-overtraedelser>

IFIAR - International forum of independent audit regulators. *Member directory*. (set d. 4. maj. 2019)

<https://www.ifiar.org/members/member-directory/>

Professor Langsted, Lars B. *Responsum vedr. tvangsindgreb i forslag til revisorlov*. 8. april 2008 (set d. 1. maj 2019)

<https://www.ft.dk/samling/20072/lovforslag/L120/bilag/5/550372.pdf>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Förändringar I tillsynsverksamheten*. 2019. (set d. 1. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/nyheter/20182/tillsynsverksamheten/>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Kvalitetskontrollen sker med två huvudsakliga inriktningar*. (set d. 1. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/kvalitetskontroll/>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Regelverk*. (set d. 2. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/regelverk/>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Riskbaserad tillsyn*. (set d. 5. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/disciplinarenden/>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Sök i Revisorsinspektionens praxis*. (set d. 7. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/praxissok/?q=&sort=&SelectedYearFilter=2010>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Sök I Revisorsinspektionens praxis*. (set d. 7. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/praxissok/>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Sök i Revisorsinspektionens praxis*. (set d. 12. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/praxissok/?q=sanktionsavgift>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Organsations*. (set d. 2. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/en/English/organization/>

Revisorsinspektionen - Swedish Inspectorate of Auditors. *Öppna data*. (set d. 6. maj 2019)

<https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/oppna-data/>

11 Bilagsfortegnelse

Bilag 1 – Erhvervsstyrelsens årsredegørelse 2008-2009.....	92
Bilag 2 – Erhvervsstyrelsens årsredegørelse 2010.....	109
Bilag 3 – Erhvervsstyrelsens årsredegørelse 2011.....	129

Bilag 1

Det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder

Redegørelse 2008-2009

Indholdsfortegnelse

1. Indledning.....	3
<i>1.1 Formål.....</i>	<i>3</i>
<i>1.2 Baggrunden for oprettelsen af det offentlige tilsyn</i>	<i>3</i>
<i>1.3 Organiseringen af tilsynssystemet</i>	<i>4</i>
1.3.1 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.....	5
1.3.2 Revisortilsynet.....	5
1.3.3 Revisornævnet.....	5
1.3.4 Revisorkommissionen.....	6
2. Det offentlige tilsyns virksomhed i 2008-2009.....	7
<i>2.1 Undersøgelser.....</i>	<i>7</i>
2.1.1 Etablering af undersøgelsesinstituttet.....	7
2.1.2 Lovgrundlag	7
2.1.3 Behandlingen af undersøgelsessager	9
<i>2.2 Internationalt samarbejde.....</i>	<i>13</i>
2.2.1 Etableringen af formaliseret internationalt samarbejde.....	13
2.2.2 Betingelser for formelt samarbejde med udenlandske tilsynsmyndigheder	14
2.2.3 Arbejde i internationale organer.....	15

1. Indledning

1.1 Formål

Formålet med denne redegørelse er, at offentligheden kan få et indblik i den del af aktiviteterne i det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder, der vedrører især undersøgelser og endvidere internationale forhold. Derudover udarbejder Revisornævnet en årlig beretning og Revisortilsynet udarbejder en årlig redegørelse.

Nærværende redegørelse dækker det første halvandet år af det offentlige tilsyn, fra det blev oprettet den 1. juli 2008 i forbindelse med, at den nugældende revisorlov¹ trådte i kraft og indtil 31. december 2009.

1.2 Baggrunden for oprettelsen af det offentlige tilsyn

Baggrunden for oprettelsen af et egentligt offentligt tilsyn er den internationale udvikling og fællesskabsretlige krav om *public oversight* – offentligt tilsyn – på revisorområdet. Der har i en længere årrække været et stigende globalt fokus på retvisende regnskaber. Med virksomhedernes grænseoverskridende aktiviteter vokser behovet for at kunne stole på regnskabsoplysningerne. Som offentlighedens tillidsrepræsentant spiller revisor således en meget central rolle, idet revisor kontrollerer regnskabernes rigtighed.

Tilliden til revisors arbejde beror blandt andet på et tilstrækkeligt tilsyn med revisorer. Dette involverer, at der er mekanismer og regler til stede til sikring af eksempelvis revisors kompetence og uafhængighed i forhold til det, der revideres. Formålet med tilsynet med revisorer er i sidste ende at sikre og løfte kvaliteten af den revision, som revisor foretager og dermed medvirke til at forøge tilliden til virksomhedernes regnskaber.

Konkret kræver EU's 8. direktiv om lovpligtig revision² (også kaldet 8. direktiv), at der i hvert land etableres et offentligt tilsyn med alle godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. Direktivet foreskriver de krav, der stilles til et offentligt tilsyn i

¹ Lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder

² Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, EU-Tidende L157, af 9.6.2006, s. 87–107

EU-/EØS-landene³, og er implementeret i dansk ret i den nugældende revisorlov.

Reglerne om det offentlige tilsyn er samlet i revisorlovens kapitel 9 (§§ 32-50).

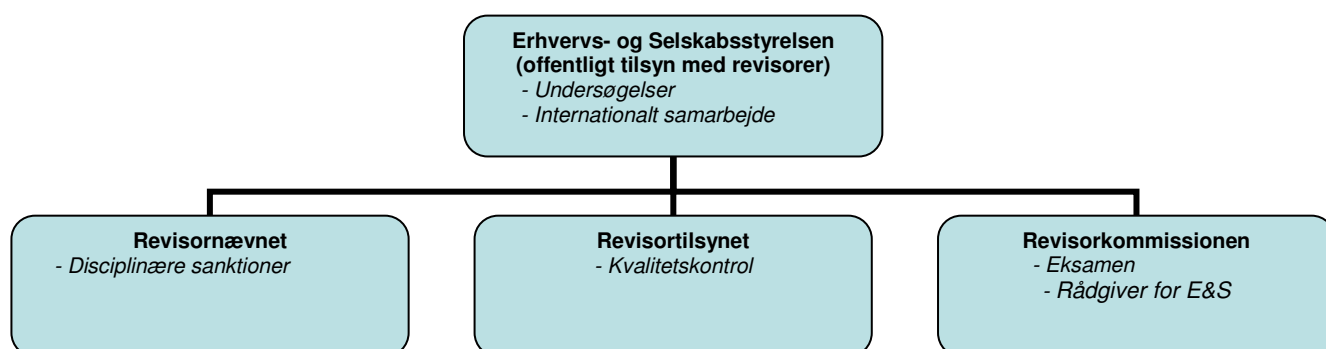
1.3 Organiseringen af tilsynssystemet

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er efter revisorloven ansvarlig for det overordnede tilsyn med

- 1) eksamen og efteruddannelse
- 2) kvalitetskontrol
- 3) undersøgelser
- 4) disciplinære sanktioner samt
- 5) samarbejde og udveksling af oplysninger med udenlandske tilsynsmyndigheder.

Med revisorlovens ikrafttræden den 1. juli 2008 består det offentlige tilsyn herefter af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Revisortilsynet, Revisorkommissionen og Revisornævnet (tidligere Disciplinærnævnet for statsautoriserede og registrerede revisorer), jf. figur 1. Tilsynssystemet bygger videre på de hidtidige enheder og samler dem under det offentlige tilsyn.

Figur 1 - Tilsynssystemet



³ EØS-landene er Norge, Island og Liechtenstein

1.3.1 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

Revisorloven giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen rollen som den overordnede ansvarlige tilsynsmyndighed. Ansvar for udførelsen af opgaverne udøves delvist ved delegation. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har til opgave at nedsætte Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Revisornævnet, udpege deres medlemmer og uafhængige formand, fastsætte deres forretningsorden og retningslinjer for deres virke. Endvidere fungerer Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som sekretariat for disse. Men Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ikke blande sig i disse organers konkrete afgørelser.

Den overordnede rolle for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen giver sig blandt andet udslag i, at det er styrelsen, der varetager samarbejdet med udenlandske tilsynsmyndigheder. Det gælder, uanset om det vedrører eksamen, kvalitetskontrol eller disciplinære foranstaltninger. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har derfor adgang til at indhente de nødvendige oplysninger hos Revisorkommissionen, Revisornævnet eller Revisortilsynet. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan nu også som led i tilsynet foretage egentlige undersøgelser, hvis styrelsen har vurderet, at der er risiko for, at revisorlovgivningen enten er eller vil blive overtrådt.

1.3.2 Revisortilsynet⁴

Revisortilsynet varetager den regelmæssige kontrol med kvaliteten af revisionsvirksomhedernes arbejde. Revisionsvirksomhederne kvalitetskontrolleres mindst hvert 6. år. Hvis revisionsvirksomheden afgiver erklæringer for virksomheder af offentlig interesse, jf. revisorlovens § 21, stk. 3, kontrolleres den dog hvert 3. år.

Revisortilsynet består af to statsautoriserede og to registrerede revisorer, fire repræsentanter for regnskabsbrugerne samt en formand. Formanden og repræsentanterne for regnskabsbrugerne skal være uafhængige af branchen, således at flertallet af Revisortilsynet er uafhængige af branchen.

1.3.3 Revisornævnet⁵

Revisornævnet består af en formand, 2 næstformænd og 12 andre medlemmer⁶, hvoraf tre er registrerede revisorer, tre statsautoriserede revisorer samt seks repræsentanter for

⁴ En nærmere beskrivelse findes her: www.revisortilsynet.dk

⁵ En nærmere beskrivelse findes her: www.disciplinaernaevnet.dk

regnskabsbrugerne. Formanden, næstformændene og regnskabsbrugerne skal være uafhængige af branchen, således at flertallet af Revisornævnet er uafhængige af branchen. Formanden er dommer.

Revisornævnet behandler sager mod revisorer og revisionsvirksomheder, der indbringes for nævnet. Revisornævnet kan ikende bøder for lovovertrædelser og i alvorlige tilfælde frakende revisor og revisionsvirksomheder godkendelsen.

1.3.4 Revisorkommissionen⁷

Revisorkommissionen fungerer som rådgivende organ for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved administrationen af revisorloven samt i forbindelse med fastsættelse af kravene til uddannelse og efteruddannelse og afholder endvidere revisoreksamen.

Revisorkommissionen består af en formand, tre statsautoriserede og to registrerede revisorer, to forretningskyndige samt tre særligt sagkyndige inden for skatteret, skifteret og nationaløkonomi.

⁶ P.t. har Revisornævnet 15 medlemmer.

⁷ En nærmere beskrivelse om Revisorkommissionen findes på Erhvervs- og Selskabsstyrelsens hjemmeside, eogs.dk: <http://www.eogs.dk/sw27859.asp>

2. Det offentlige tilsyns virksomhed i 2008-2009

2.1 Undersøgelser

2.1.1 Etablering af undersøgelsesinstituttet

Den største nye opgave i forbindelse med etablering af det offentlige tilsyn har været at opbygge et undersøgelsessystem, der anvendes ved undersøgelser af formodede overtrædelser af revisorlovgivningen.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har fra starten arbejdet med at opbygge og udvikle nye forretningsgange i form af procedurer og retningslinjer for sagsbehandlingen mv. Dette omhandler blandt andet iværksættelse, gennemførelse og afslutning af undersøgelser, opbygning af intern sagsstyring, analyse af IT-behov m.v.

Desuden har der i løbet af 2008/2009 foregået en opbygning af sagsbehandlingskapaciteten på undersøgelsesområdet. Et stigende antal sager er således blevet iværksat i løbet af 2009.

2.1.2 Lovgrundlag

Styrelsen kan iværksætte en undersøgelse, hvis den vurderer, at der er risiko for, at en revisor eller revisionsvirksomhed har overtrådt eller vil overtræde revisorlovgivningens bestemmelser (revisorloven (RL) § 37). En undersøgelse kan altså iværksettes enten for at forhindre en overtrædelse eller for at konstatere, om der er sket en overtrædelse⁸.

Styrelsen kan også iværksætte en undersøgelse, hvis den bliver bedt om det af en kompetent revisortilsynsmyndighed fra et andet EU/EØS-land (RL § 48, stk. 4, nr. 4).

I forbindelse med en undersøgelse kan styrelsen forlange de oplysninger af revisor eller revisionsvirksomheden, der er nødvendige for at kunne træffe en afgørelse (RL § 38).

Til forskel fra Revisortilsynet⁹, der foretager regelmæssigt tilbagevendende kvalitetskontrol af alle revisionsvirksomheder for at sikre, at deres arbejde generelt udføres korrekt, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vælge at iværksætte en undersøgelse, når styrelsen vurderer, at der er risiko for overtrædelse af

⁸ Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er ikke en klageinstans. Det er derimod Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der selv tager undersøgelsessager op.

⁹ Klik [her](#) for en nærmere beskrivelse af forskellene mellem Revisortilsynets kvalitetskontrol og undersøgelser.

revisorlovgivningen. Indikation på en sådan risiko kan blandt andet være i forbindelse med lovpligtig revision, hvor der kan rejses tvivl om kvaliteten af den udførte revision, eksempelvis i forbindelse med regnskabskontrol. Indikation kan ligeledes baseres på udefra kommende informationer, eksempelvis omtale i medier. Endvidere kan styrelsen blive anmodet om at iværksætte en undersøgelse på baggrund af en henvendelse fra en kompetent revisortilsynsmyndighed fra et andet EU/EØS-land. For en nærmere forklaring af forskellen på undersøgelser og kvalitetskontrol henvises til dette [link](#).

Desuden kan styrelsen indhente oplysninger fra Revisorkommissionen, Revisortilsynet, Revisornævnet og udenlandske myndigheder, der har ansvaret for tilsyn med revisorer i deres hjemlande.

Et effektivt tilsyn må ikke kunne forhindres ved, at en revisor eller revisionsvirksomhed nægter at udlevere de nødvendige oplysninger. Hvis det vurderes at være nødvendigt for behandling af sagen, har styrelsen derfor adgang til selv at indhente oplysningerne i revisionsvirksomheden uden retskendelse.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal overholde retssikkerhedsloven i forbindelse med undersøgelser. Styrelsens opgave er ikke at efterforske strafbare overtrædelser. Denne kompetence tilkommer politiet. Styrelsens primære opgave er blandt andet at indhente oplysninger fra revisorer og revisionsvirksomheder med henblik på at vurdere mulige overtrædelser af revisorlovgivningen. Det skal i den forbindelse nævnes, at Revisornævnskendelser ikke er en straf, men derimod en forvaltningsretlig sanktion, jf. forarbejderne til revisorloven.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens anvendelse af oplysningspligter eller undersøgelse i selve revisionsvirksomheden tjener derfor et andet formål end tilvejebringelse af oplysninger til brug for fastsættelsen af straf. At Erhvervs- og Selskabsstyrelsen derved eventuelt måtte komme i besiddelse af oplysninger, der også kan være bevis for en strafbar lovovertrædelse, er uden betydning, når formålet udelukkende er at tilvejebringe grundlaget for vurdering af en mulig overtrædelse af revisorlovgivningen.

Undersøgelser i revisionsvirksomheder og anvendelsen af oplysningspligter kan derfor gennemføres, uanset om der foreligger en rimelig grund til mistanke om en strafbar lovovertrædelse. Men undersøgelser må ikke anvendes til afdækning af kriminelle forhold.

2.1.3 Behandlingen af undersøgelsessager

I dette afsnit behandles de sager, hvor der pr. 31. december 2009 har været iværksat undersøgelse. Redegørelsen viser status på sagerne den 31. december 2009.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i perioden 1. juli 2008 til 31. december 2009 iværksat 13 sager vedrørende revisorer. Dette tal omfatter såvel påbegyndte som afsluttede sager. Nogle sager vedrører mange forhold, mens andre sager kun vedrører et enkelt forhold. Gentagne overtrædelser af den samme bestemmelse i den samme sag er dog kun talt med som en overtrædelse, selvom der er en flerhed af overtrædelser.

Tabel 1. Status på sager pr. 31. december 2009.

		Total	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer
Afgjorte	Indbringelse for revisornævnet	1	1	-
	Påtale	1	1	-
Subtotal		2	2	-
Verse- rende	Afventer svar på høringsbrev	1	-	1
	Anmodet om redegørelse/arbejdspapirer	4	-	4
	Under forberedelse	6	3	3
Subtotal		11	3	8
	I alt	13	5	8

Undersøgelsesmetode

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan foretage undersøgelser på flere måder. Undersøgelser gennemføres sædvanligvis ved, at styrelsen enten kan træffe en afgørelse på det foreliggende grundlag, styrelsen kan anmode revisor om en redegørelse, eller styrelsen kan anmode om adgang til revisors arbejdspapirer. Ønsker styrelsen at se revisors arbejdspapirer kan dette ske ved, at revisor indsender arbejdspapirerne til styrelsen eller ved, at styrelsen besøger revisor med henblik på at gennemgå dennes dokumentation på revisors kontor.

Tabel 2. Undersøgelser fordelt på undersøgelsestype.

	Total	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer
Afgørelse truffet alene på det foreliggende grundlag	-	-	-
Anmodet om redegørelse	3	1	2
Anmodet om arbejdspapirer	3	1	2
Foretaget besøg hos revisionsvirksomheden	1	-	1
Sager under forberedelse	6	3	3
I alt	13	5	8

Undersøgte overtrædelser

Der har i de 13 sager været tale om en række forskellige typer overtrædelser eller mulige overtrædelser af revisorlovgivningen. Derudover er der i nogle tilfælde også konstateret overtrædelser af bestemmelser om revisors pligter fastsat i anden lov, eksempelvis selskabslovgivningen. Disse er dog ikke inkluderet i opgørelsen.

Nedenfor er overtrædelserne grupperet efter, hvilke regelsæt overtrædelserne omhandler. Idet sagerne kan omhandle overtrædelser af flere forhold, giver en summering af overtrædelserne et større antal end det samlede antal iværksatte sager. Hvis flere bestemmelser er overtrådt i konsekvens af overtrædelsens natur, eller hvis der er undersøgt flere overtrædelser af samme bestemmelse hos én revisor, er disse kun talt med som ét forhold.

I de sager, der ikke er afgjort, er der tale om antal *mulige* overtrædelser, der undersøges. Det faktiske antal sanktionerede overtrædelser kan først opgøres, når alle sager er endeligt afgjort. Det endelige resultat af en undersøgelse kan også blive, at der ikke var tale om en overtrædelse, hvis undersøgelsesdokumentationen er utilstrækkelig eller ikke støtter indikationen på lovovertrædelse. Omvendt kan antallet af undersøgte overtrædelser også vokse, såfremt yderligere overtrædelser afdækkes.

Tabel 3. Typen af overtrædelser

Undersøgte forhold vedrører		Total	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer
Afgjorte	Erklæringsbekendtgørelsen	1	1	-
	Uafhængighedsbekendtgørelsen	1	1	-
	Registreringsforhold	1	1	-
Subtotal		3	3	-
Verse-rende	Erklæringsbekendtgørelsen	9	4	5
	Uafhængighedsbekendtgørelsen	5	1	4
	Ejer- og ledelsesforhold	1	-	1
	God revisorskik	4	1	3
	Dokumentation	1	0	1
Subtotal		20	6	14
I alt		23	9	14

Erklæringsbekendtgørelsen

Overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen vedrører:

Afgjorte:

- Et forhold vedrørende datering af revisionspåtegning før ledelsen har godkendt årsrapporten eller efter generalforsamlingen har godkendt årsrapporten, jf. § 5, stk. 9, RS 700.

Verserende:

- To forhold vedrørende datering af revisionspåtegning før ledelsen har godkendt årsrapporten eller efter generalforsamlingen har godkendt årsrapporten, jf. § 5, stk. 9, RS 700.
- To forhold vedrørende manglende forbehold i revisionspåtegning, jf. § 6
- Et forhold vedrørende manglende begrundelse for forbehold i revisionspåtegningen, jf. § 6, stk. 4.
- Et forhold vedrørende at det er uklart, om der er taget forbehold eller givet supplerende oplysninger i revisionspåtegningen, jf. § 7, stk. 1.
- Et forhold vedrørende supplerende oplysninger, der har karakter af at være forbehold i revisionspåtegningen, jf. § 7, stk. 3.
- Et forhold vedrørende manglende beskrivelse af revisors ansvar for vurderingsberetning, jf. § 14, stk. 1, nr. 2.
- Et forhold vedrørende manglende forbehold i vurderingsberetning, jf. § 15, stk. 1.

Uafhængighedsbekendtgørelsen

Overtrædelser af uafhængighedsbekendtgørelsen vedrører:

Afgjort:

- Et forhold hvor revisors medarbejder var indsat som direktør i selskabet, jf. § 6, stk. 1, nr. 3.

Verserende:

- Et forhold hvor revisor afgav erklæring på vurderingsberetning, selvom revisor var direktør i den stiftende virksomhed, jf. § 2, stk. 1, nr. 3.
- Et forhold hvor revisor afgav revisionspåtegning på årsrapporten for den revisionsvirksomhed, som han selv arbejdede i og var tilknyttet gennem revireg, jf. § 2, stk. 1, nr. 3.
- Et forhold vedrørende krydsende revision, jf. § 2, stk. 1, nr. 4.

- Et forhold hvor revisor reviderede et selskab inden for samme netværk, hvor der samtidig forelå betydelige forretningsmæssige forbindelser, jf. § 2, stk. 1, nr. 4.

Bestemmelser vedrørende ejer/ledelsesforhold

Verserende:

Den undersøgte overtrædelse af ejer/ledelsesbestemmelserne vedrører det forhold, at ejeren og direktøren i en revisionsvirksomhed ikke var godkendt revisor, jf. revisorlovens § 13, stk. 2 og 5.

Registreringsforhold

Afgjort:

Den undersøgte overtrædelse vedrørende registreringsforhold vedrører, at den underskrivende revisor ikke var tilknyttet en revisionsvirksomhed, jf. revisorlovens § 16, stk. 2.

Overtrædelse af revisorloven i øvrigt

De undersøgte overtrædelser af bestemmelserne vedrørende revisorlovens § 16, stk. 1, om god revisorskik, samt § 23 om mangelfuld dokumentation for udførelsen af revisors arbejde, vedrører følgende forhold:

- Revisor havde ikke dokumentation for revisors overvejelser vedrørende accept af kundeforholdet før udarbejdelse af vurderingsberetning, jf. § 16.
- Revisor havde ikke dokumentation for sit arbejde omkring værdiansættelse af aktiver før udarbejdelse af en vurderingsberetning, jf. § 16.
- Revisor havde ikke dokumentation for tilstedeværelsen af aktiver før udarbejdelse af vurderingsberetning, jf. § 16.
- Revisor manglede dokumentation for sin revision af alle væsentlige poster i en årsrapport, jf. § 16 og § 23.
- Revisor havde lavet en mangelfuld planlægning af revisionen af årsrapporten, idet der intet var nævnt om, hvordan årsrapportens væsentligste poster skulle revideres, jf. § 16.

Udfald af sager pr. 31. december 2009

Når en sag er tilendebragt har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for:

- at afslutte sagen uden sanktion
- at give en påtale
- at påbyde at overtrædelser skal bringes til ophør
- at indbringe revisor og/eller revisionsvirksomheden for Revisornævnet.

Tabel 4. Afgjorte sager pr. 31. december 2009.

	Total	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer
Ingen sanktion	-	-	-
Påtale	1	1	-
Påbud	-	-	-
Indbragt for revisornævnet	1	1	-
I alt	2	2	-

Den indbragte sag for Revisornævnet er endnu ikke afgjort.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har endvidere hjemmel til at offentliggøre resultatet af en undersøgelse, jf. revisorlovens § 41. Der har i perioden frem til den 31. december 2009 ikke været offentliggjort resultater af undersøgelser.

Pr. 22. juni 2010 er der siden opgørelsestidspunktet endvidere iværksat syv nye undersøgelsessager og afsluttet seks undersøgelsessager, hvoraf fem var verserende pr. 31. december 2009. Resultatet af én af disse sager er efterfølgende blevet offentliggjort på styrelsens hjemmeside.

2.2 Internationalt samarbejde

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har siden 1. juli 2008 endvidere været ansvarlig for samarbejde og udveksling af oplysninger med tilsynsmyndigheder i andre lande. Det skal nævnes, at der også tidligere har foregået frivilligt internationalt samarbejde mellem tilsynsmyndighederne, men samarbejdsformen har ikke været direktivbestemt.

2.2.1 Etableringen af formaliseret internationalt samarbejde

En ny og vigtig opgave for det offentlige tilsyn er det formaliserede internationale samarbejde. Til brug herfor er der udarbejdet procedurer og fremgangsmåder for formelt samarbejde med tilsynsmyndigheder på revisionsområdet i såvel EU- og EØS-lande som i såkaldte tredjelande (tredjelande er lande, der ikke er EU- eller EØS-lande).

EU/EØS-samarbejdet

Med EU's 8. direktiv om lovpligtig revision, der ligger til grund for revisorloven, etableres samtidig et formelt, forpligtende samarbejde mellem de offentlige tilsynsmyndigheder på revisionsområdet i alle EU- og EØS-lande. Efter direktivet skal alle EU-lande senest den 29. juni 2008 have etableret et offentligt tilsyn, der blandt andet skal kunne foretage undersøgelser, udveksle oplysninger m.v. EU-/EØS-landenes tilsynsmyndigheder på revisorområdet er herefter forpligtet til at udveksle oplysninger eller iværksætte en undersøgelse, hvis de anmodes herom af andre tilsvarende myndigheder i EU-/EØS-landene. Det offentlige tilsyn har derfor i 2009 opbygget forretningsgange i forhold til varetagelsen af dette samarbejde. Dette har været en del af opfyldelsen af styrelsens resultatkontrakt for 2009.

Samarbejde med tredjelande

Endvidere står det offentlige tilsyn over for at skulle forhandle og indgå aftaler med tilsynsmyndigheder på revisionsområdet i tredjelande (bl.a. Japan og USA) om samarbejde på tilsynsområdet. Forhandlingerne forventes påbegyndt i 2010. Styrelsen har derfor i 2009 forberedt sig på dette arbejde. Forberedelserne til disse forhandlinger har ligeledes været en del af opfyldelsen af styrelsens resultatkontrakt for 2009.

2.2.2 Betingelser for formelt samarbejde med udenlandske tilsynsmyndigheder

Det nye, formelle samarbejde indebærer, at styrelsen kan videregive oplysninger, herunder indhente oplysninger hos revisorerne - typisk arbejdspapirer - og udlevere disse til andre myndigheder. Revisorloven kræver imidlertid, at en række betingelser er opfyldt for, at udveksling kan finde sted over landegrænser. Samarbejdet kan kun omfatte myndigheder, der har ansvaret for tilsyn med revisorer i det pågældende land. Desuden må oplysningerne kun anvendes til deres tilsynsopgave.

Derudover er der en række yderligere betingelser, der skal være opfyldt, hvis det drejer sig om samarbejde og udveksling af oplysninger med tilsynsmyndigheder fra tredjelande. De væsentligste betingelser er her, at de udenlandske myndigheder skal være omfattet af lignende regler om tavshedspligt, og at videregivelse af oplysninger til sådanne myndigheder skal ske i overensstemmelse med persondatalovgivningen (denne lovgivning gælder allerede i EU/EØS-lande). Det er en betingelse for udvekslingen af oplysninger mv. med tredjelandes myndigheder, at der skal være en aftale med den pågældende myndighed.

Alt internationalt samarbejde og udveksling af oplysninger med tilsynsmyndigheder i udlandet – uanset om det involverer danske revisorer og revisionsvirksomheder eller organer inden for det offentlige tilsyn - skal gå igennem Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som sørger for, at alle betingelser er opfyldt¹⁰.

Internationale anmodninger om undersøgelser mv.

Internationalt er der mulighed for at samarbejde med andre tilsvarende offentlige tilsyn, herunder anmode om oplysninger, iværksætte og deltage i undersøgelser i hverandres lande mv. Dette kan allerede i dag lade sig gøre internt mellem revisortilsynsmyndighederne i EU-/EØS-området i kraft af 8. direktiv om lovpligtig revision. Styrelsen står ligeledes over for at skulle indgå aftaler med tredjelandes tilsynsmyndigheder om samarbejde på tilsynsområdet. Omfanget af samarbejde med tredjelande vil variere alt efter myndighedernes konkrete behov.

Styrelsen kan tillade, at personale fra den pågældende myndighed ledsager styrelsen i forbindelse med kvalitetskontrol eller undersøgelser. Personalet fra den udenlandske myndighed kan kun deltage som observatør og kan ikke foretage myndighedsudøvelse. Det udenlandske personale vil være omfattet af de danske regler om tavshedspligt med hensyn til den viden, de kommer i besiddelse af, jf. revisorlovens § 48, stk. 1. Derudover er de underlagt tilsvarende regler i deres hjemland.

Det er indtil videre uvist, i hvilken udstrækning der vil være behov for, at udenlandsk tilsynspersonale deltager som observatører i danske myndigheders udøvelse.

2.2.3 Arbejde i internationale organer

Det offentlige tilsyn deltager i to internationale fora: European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB), der er en ekspertgruppe nedsat af EU-Kommissionen og International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), der er en organisation for revisortilsynsmyndigheder, der er uafhængige af branchen.

European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB)

EU-Kommissionen nedsatte i december 2005 European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB), der er en ekspertgruppe. Den består af repræsentanter for landenes revisortilsynsmyndigheder.

¹⁰ Det vil derfor være en overtrædelse af revisorloven, hvis en dansk revisor eller revisionsvirksomhed udleverer fortrolige oplysninger til f.eks. det amerikanske revisortilsyn, PCAOB.

Ekspertgruppen rådgiver Kommissionen og træffer ikke formelle beslutninger.

EGAOBs væsentligste opgaver består af

- 1) at lette samarbejdet og medvirke til erfaringsudveksling mellem tilsynsmyndighederne
- 2) at bidrage teknisk ved vurdering af samarbejde med 3. landes tilsynsmyndigheder
- 3) at bidrage teknisk til undersøgelse af ISAerne (de internationale revisionsstandarder) med henblik på anvendelse i EU.

EGAOB mødes ca. fire gange årligt. Den erfaringsudveksling, der indtil nu har fundet sted i EGAOB-regi, har været af stor værdi for de enkelte tilsynsmyndigheder, som hver især har forskelligt mandat og juridisk grundlag, idet 8. direktiv om lovpligtig revision ikke foreskriver én måde at etablere et offentligt tilsyn på.

Styrelsen deltager aktuelt i to undergrupper under EGAOB, der mødes lejlighedsvis. Undergrupperne træffer ikke selv formelle beslutninger, men forbereder sager til beslutning i EGAOB.

Undergruppen om kvalitetskontrol

Kvalitetskontrolopgaven varetages på forskellig vis i de forskellige medlemslande. Undergruppen beskæftiger sig med, hvordan kvalitetskontrollen i praksis organiseres og gennemføres i medlemslandene. Formålet er blandt andet at finde gode praksisser ved sammenligning af tilsynssystemer. Det kan her nævnes, at Danmark er blandt de stadig færre lande, der anvender praktiserende revisorer i forhold til kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder, der reviderer børsnoterede selskaber mv.

Undergruppen om intra EU/EØS-samarbejde

Det er et krav i 8. direktiv om lovpligtig revision, at de offentlige tilsyn i EU/EØS-området skal samarbejde imellem sig. Til brug herfor er der via EGAOB etableret et kontaktnet mellem de enkelte tilsynsmyndigheder i EU/EØS-landene. Endvidere er der i slutningen af 2009 etableret et sæt interne retningslinjer for samarbejde mellem tilsynsmyndighederne i alle EU/EØS-landene. Dette er med til at udmønte direktivets bestemmelser om samarbejde inden for EU/EØS-området.

Derudover eksisterer der to undergrupper under EGAOB, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen pt. ikke deltager aktivt i. Dels en undergruppe, der tager sig af

arbejdet med ISA'erne (revisionsstandarderne), og dels en undergruppe vedrørende samarbejde med tilsynsmyndigheder i tredjelande.

International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er som offentligt tilsyn også medlem af IFIAR.

IFIAR er de uafhængige revisortilsynsmyndigheders globale organisation og er et ikke-forpligtende samarbejde.

Formålet med IFIAR er blandt andet:

- at beskytte investorer gennem forbedring af den globale kvalitet af lovpligtig revision, inklusiv gennem uafhængig tilsynsvirksomhed
- at udveksle erfaring om globale, aktuelle markedsforhold af betydning for revisorområdet og tilsynsarbejdet
- at stræbe mod konsistens mellem myndighedernes aktiviteter på tilsynsområdet
- at skabe en platform for samarbejde med andre, der har interesse i kvaliteten af revision, deriblandt investorer.

IFIAR mødes to gange årligt og træffer beslutninger om organisationens aktiviteter og fortsatte udvikling.

Endvidere afholder IFIAR hvert år blandt andet en Inspection Workshop, hvor uafhængige kvalitetskontrollanter og andre medarbejdere fra tilsynsmyndighederne deltager og udveksler faglig viden, konkret erfaring fra kvalitetskontroller og fra tilsynsarbejdet generelt. Workshopen bruges til fortsat forbedring af tilsynsarbejdet hos de enkelte myndigheder. Fra dansk side har man indtil videre deltaget i samtlige workshops.

Bilag 2

Det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder

Redegørelse 2010

(april 2011)

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Kampmannsgade 1, 1780 København V

www.eogs.dk

Indholdsfortegnelse

Resumé.....	3
1. Indledning.....	4
1.1 Formål og opbygning.....	4
1.2 Lovgrundlag	5
2. Det offentlige tilsyns virksomhed i 2010	8
2.1 Undersøgelser	8
2.1.1 Iværksatte undersøgelser i 2010	8
2.1.2 Nærmere om undersøgelserne	10
2.2 Internationalt samarbejde.....	17
2.2.1 EU/EØS-samarbejdet	18
2.2.2 Samarbejde med tredjelande.....	18
2.2.3 Arbejde i internationale organer.....	18

Resumé

Denne redegørelse omhandler Erhvervs- og Selskabsstyrelsens aktiviteter inden for det offentlige tilsyn med revisorer i 2010.

Redegørelsen giver et indblik i styrelsens undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheders mulige overtrædelser af revisorlovgivningen. Styrelsen kan gennemføre en undersøgelse, hvis den vurderer, at der er risiko for, at revisorlovgivningen enten er eller vil blive overtrådt. Hvis styrelsen finder, at der er tale om en overtrædelse kan revisor eller revisionsvirksomheden blive indbragt for Revisornævnet, eller de kan få en påtale eller et påbud om at stoppe overtrædelsen. Styrelsen kan endvidere offentliggøre resultatet af en undersøgelse på www.eogs.dk.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i 2010 iværksat 30 undersøgelser, hvoraf de 17 var afgjort ved udgangen af 2010. I de afgjorte undersøgelser vedrørte de fleste af overtrædelserne revisionsstandarderne, reglerne om at revisor skal være uafhængig samt reglerne om revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed, eksempelvis ved påtegning af årsrapporter. Ti af de afgjorte undersøgelser resulterede i at enten revisor eller revisionsvirksomheden blev indbragt for Revisornævnet, mens fire førte til at revisor eller revisionsvirksomheden fik en påtale og eventuelt påbud om at stoppe overtrædelsen. Endelig fandt styrelsen i tre af undersøgelserne ikke, at der havde fundet en overtrædelse sted.

Endvidere giver redegørelsen indblik i styrelsens deltagelse i det internationale samarbejde inden for tilsyn med revisorer. Styrelsen deltager i flere internationale samarbejdsfora vedrørende tilsyn med revisorer på både europæisk og globalt plan. Samarbejdet omhandler de fleste aspekter af tilsynsarbejdet, såvel erfaringsudveksling som adressering af fælles udfordringer, diskussioner med relevante internationale interessenter m.v.

1. Indledning

1.1 Formål og opbygning

Dette er det offentlige tilsyns anden redegørelse¹. Redegørelsen dækker perioden fra den 1. januar 2010 til den 31. december 2010.

Formålet med denne redegørelse er, at offentligheden kan få et indblik i den del af aktiviteterne i det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder (det offentlige tilsyn), som varetages af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, se figur 1 nedenfor. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens aktiviteter vedrører især undersøgelser af revisorers og revisionsvirksomheders mulige lovbrud og endvidere internationale forhold. Revisornævnet og Revisortilsynet, der tillige hører under det offentlige tilsyn, udarbejder derudover henholdsvis en årlig beretning og en årlig redegørelse.

Formålet med det offentlige tilsyn er at sikre og løfte kvaliteten af de erklæringsopgaver med sikkerhed, som revisor udfører, og dermed medvirke til at forøge tilliden til virksomhedernes regnskaber.

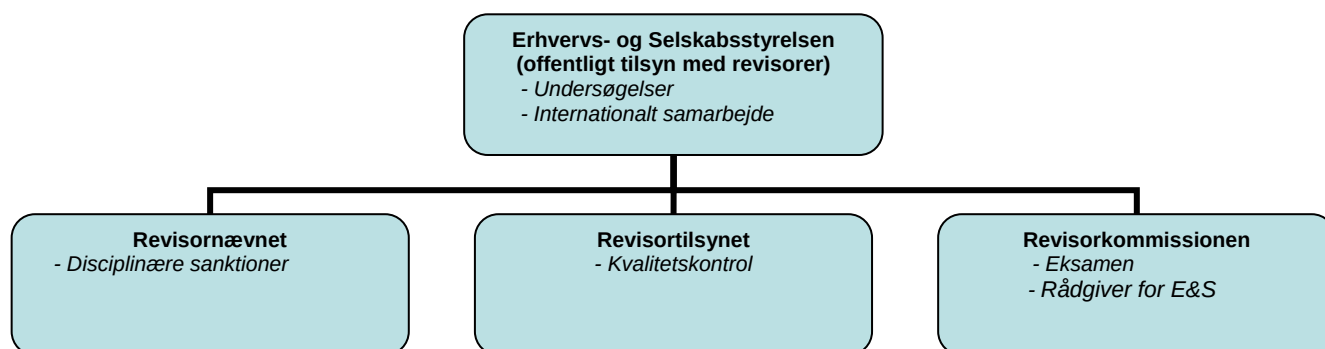
Konkret kræver EU's 8. direktiv om lovpligtig revision², at der i hvert land etableres et offentligt tilsyn med alle godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. Direktivet er implementeret i dansk ret i den nugældende revisorlov (RL), hvor reglerne om det offentlige tilsyn er samlet i kapitel 9 (§§ 32-50).

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er i henhold til revisorloven ansvarlig for det overordnede tilsyn med eksamen og efteruddannelse, kvalitetskontrol, undersøgelser, disciplinære sanktioner samt samarbejde og udveksling af oplysninger med udenlandske tilsynsmyndigheder.

Det offentlige tilsyn har siden oprettelsen den 1. juli 2008 bestået af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen samt Revisortilsynet, Revisorkommissionen og Revisornævnet (tidligere Disciplinærnævnet for statsautoriserede og registrerede revisorer), jf. figur 1. Tilsynssystemet bygger videre på de hidtidige enheder og samler dem under det offentlige tilsyn.

¹ Det offentlige tilsyns første redegørelse dækkede det første halvandet år af det offentlige tilsyn, fra det blev oprettet den 1. juli 2008 til den 31. december 2009.

Figur 1 - Tilsynssystemet



Nærværende redegørelse belyser alene Erhvervs- og Selskabsstyrelsens aktiviteter i forhold til det offentlige tilsyn.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan som led i tilsynet gennemføre undersøgelser, hvis styrelsen vurderer, at der er risiko for, at revisorlovgivningen enten er eller vil blive overtrådt.

Endvidere varetager Erhvervs- og Selskabsstyrelsen samarbejdet med udenlandske tilsynsmyndigheder. Det gælder, uanset om det vedrører disciplinære foranstaltninger, kvalitetskontrol eller eksamen mv. Til brug for disse opgaver kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen indhente de nødvendige oplysninger hos Revisornævnet, Revisortilsynet eller Revisorkommissionen. Desuden kan styrelsen indhente oplysninger hos udenlandske myndigheder, der har ansvaret for tilsyn med revisorer i deres hjemlande.

1.2 Lovgrundlag

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan iværksætte en undersøgelse, hvis den vurderer, at der er risiko for, at en revisor eller revisionsvirksomhed vil overtræde eller har overtrådt revisorlovgivningens bestemmelser (RL § 37). En undersøgelse kan altså iværksættes enten for at forhindre en overtrædelse eller for at konstatere, om der er sket en overtrædelse³.

² Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, EU-Tidende L157, af 9.6.2006, s. 87–107

³ Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er ikke en klageinstans, men kan vælge selv at tage undersøgelsessager

Styrelsen kan efter samme lovgrundlag også iværksætte en undersøgelse, hvis den bliver bedt om det af en kompetent revisortilsynsmyndighed fra et andet land.

I forbindelse med en undersøgelse kan styrelsen forlange de oplysninger af revisor eller revisionsvirksomheden, der er nødvendige for at kunne træffe en afgørelse (RL § 38).

Til forskel fra Revisortilsynet, der foretager regelmæssigt tilbagevendende kvalitetskontrol af alle revisionsvirksomheder for at sikre, at deres arbejde generelt udføres korrekt, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vælge at iværksætte en undersøgelse, når styrelsen vurderer, at der er risiko for overtrædelse af revisorlovgivningen. Indikation på en sådan risiko kan blandt andet være i forbindelse med lovpligtig revision, hvor der kan rejses tvivl om kvaliteten af den udførte revision, eksempelvis i forbindelse med den kontrol, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører med de indsendte regnskaber. Indikation kan ligeledes baseres på udefra kommende informationer, eksempelvis omtale i medier.

Et effektivt tilsyn må ikke kunne forhindres ved, at en revisor eller revisionsvirksomhed nægter at udlevere de nødvendige oplysninger. Hvis det vurderes at være nødvendigt for behandling af sagen, har styrelsen derfor adgang til selv at indhente oplysningerne i revisionsvirksomheden uden retskendelse (RL § 39).

I forbindelse med undersøgelser er det styrelsens primære opgave at indhente oplysninger fra revisorer og revisionsvirksomheder med henblik på at vurdere mulige overtrædelser af revisorlovgivningen. Styrelsens opgave er ikke at efterforske strafbare overtrædelser. Denne kompetence tilkommer politiet. Det skal i den forbindelse nævnes, at Revisornævnskendelser ikke er en straf, men derimod en forvaltningsretlig sanktion, jf. forarbejderne til revisorloven.

Formålet er at sikre og løfte kvaliteten af de erklæringsopgaver med sikkerhed, som revisor udfører, og dermed medvirke til at forøge tilliden til virksomhedernes regnskaber. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens undersøgelser tjener derfor et andet formål end tilvejebringelse af oplysninger til brug for fastsættelsen af straf. Undersøgelser kan derfor gennemføres, uanset om der foreligger en rimelig grund til mistanke om en strafbar lovovertrædelse. Men undersøgelser må ikke iværksættes eller gennemføres med henblik på afdækning af kriminelle forhold.

Når en undersøgelse er tilendebragt, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

- Give en påtale, når en overtrædelse har fundet sted, men er ophørt (RL § 40, stk. 1, nr. 1)
- Påbyde at igangværende overtrædelser skal bringes til ophør (RL § 40, stk. 1, nr. 2)
- Indbringe revisor og/eller revisionsvirksomheden for Revisornævnet (RL § 40, stk. 1, nr. 3)
- Afslutte undersøgelsen uden sanktion.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan desuden bestemme, at resultatet af en undersøgelse skal offentliggøres, og i hvilken form offentliggørelsen skal ske (RL § 41). Offentliggørelser sker på Erhvervs- og Selskabsstyrelsens hjemmeside.

2. Det offentlige tilsyns virksomhed i 2010

2.1 Undersøgelser

2.1.1 Iværksatte undersøgelser i 2010

I 2010 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen iværksat 30 undersøgelser. Styrelsen er blandt andet blevet opmærksom på de undersøgte overtrædelser gennem regnskabskontrollen af børsnoterede og andre selskaber, Revisortilsynet, styrelsens øvrige virke, øvrige myndigheder, medier, private henvendelser mv.

Tabel 1 viser på hvilken baggrund styrelsen har iværksat undersøgelser i 2010.

Tabel 1. Kilder til undersøgelser

	Total	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer
Regnskabskontrol af børsnoterede virksomheder	6	6	-
Regnskabskontrol af andre virksomheder	3	-	3
Udefra kommende informationer	12	3	9
Øvrige	9	4	5
I alt	30	13	17

Af de 30 undersøgelser har syv af undersøgelserne været rettet mod revisioner af årsrapporter for virksomheder af offentlig interesse. Virksomheder af offentlig interesse er virksomheder, som anses for at være særligt betydningsfulde virksomheder for samfundet. Af samme grund er der skærpede krav til de revisorer, der reviderer dem⁴. Herudover har en undersøgelse været rettet mod en sådan revisionsvirksomheds gennemsigtighedsrapport⁵. Virksomheder af offentlig interesse er i revisorlovens § 21, stk. 3, defineret som:

- 1) Virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land eller et EØS-land,
- 2) statslige aktieselskaber,
- 3) kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, og regioner (fra 1. januar 2012),

⁴ De skærpede krav i revisorloven omfatter blandt andet revisionsprotokoller (§ 21, stk. 1-2), uafhængighed (§ 24, stk. 4), rotation (§ 25), gennemsigtighed (§ 27) og hyppigheden af kvalitetskontrol (§ 29, stk. 3).

⁵ I henhold til revisorlovens § 27, skal revisionsvirksomheder, der afgiver erklæringer med sikkerhed over for virksomheder af offentlig interesse, offentliggøre en årlig rapport om gennemsigtighed på deres hjemmeside.

- 4) virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, bortset fra virksomheder, der er omfattet af lov om forsikringsformidling, og virksomheder, der er omfattet af kapitel 20 a (investeringsrådgivere) i lov om finansiel virksomhed, og
- 5) virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår overstiger to eller flere af følgende kriterier:
 - a) En medarbejderstab på 2.500 personer,
 - b) en balancesum på 5 mia. kr. eller
 - c) en nettoomsætning på 5 mia. kr.

Undersøgelser iværksat i 2008-2009 er ikke indregnet i denne redegørelse, selvom de fortsat er behandlet eller afsluttet i 2010. De er alene opgjort i den afsluttende tabel⁶. For at få et overblik over det samlede aktivitetsniveau for 2010, bør dette ligeledes tages i betragtning. Det drejer sig om ni undersøgelser, der er opgjort i tabel 7.

Status på iværksatte undersøgelser i 2010

De 30 undersøgelser omfatter såvel påbegyndte som afsluttede undersøgelser. Nogle undersøgelser vedrører mange forhold, mens andre undersøgelser kun vedrører et enkelt forhold. Gentagne overtrædelser af den samme bestemmelse i den samme undersøgelse er dog kun talt med som én overtrædelse, selvom der er en flerhed af overtrædelser.

Tabel 2. Status pr. 31. december 2010 på iværksatte undersøgelser

		2010			2008-2009
		Total	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total 31/12-2009
Afgjorte	Indbragt for Revisornævnet	10	3	7	1
	Påtale/påbud	4	2	2	1
	Ingen reaktion ⁷	3	2	1	-
Subtotal		17	7	10	2
Ver-se-rende	Afventer svar på høringsbrev	7	3	4	1
	Anmodet om redegørelse/arbejdspapirer	2	1	1	4
	Under forberedelse	4	2	2	6
Subtotal		13	6	7	11
I alt		30	13	17	13

Afslutningen af en undersøgelse kan resultere i flere forskellige typer udfald afhængigt af de undersøgte forhold. For eksempel kan styrelsen afgøre, at ét af de undersøgte forhold ikke

⁶ Da disse sager er iværksat i 2008-2009, er de omfattet af den første redegørelse fra det offentlige tilsyn med revisorer 2008-2009.

giver anledning til en reaktion, mens andre forhold giver anledning til påtale/påbud eller indbringelse for Revisornævnet. Til brug for statistikken i tabel 2 er et udfald af en undersøgelse kategoriseret efter det forhold, der har resulteret i den alvorligste reaktion. I den forbindelse anses det alvorligste udfald at være indbringelse⁸ for Revisornævnet, mens påtale og påbud anses for at være lige alvorlige.

2.1.2 Nærmere om undersøgelserne

I dette følgende afsnit redegøres nærmere for, hvordan undersøgelserne gennemføres, og hvilke forhold, der undersøges. Afslutningsvist følges op på udfaldet af de undersøgelser, som var verserende pr. 31. december 2009.

Undersøgelsesmetode

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan foretage undersøgelser på flere måder. Undersøgelserne er opgjort i tabel 3 efter undersøgelsesmetode. Undersøgelser gennemføres sædvanligvis ved, at styrelsen enten træffer en afgørelse på det foreliggende grundlag, anmoder revisor om en redegørelse, eller ved at styrelsen anmoder om adgang til revisors arbejdspapirer. Ønsker styrelsen at se revisors arbejdspapirer, kan dette ske ved, at revisor indsender arbejdspapirerne til styrelsen eller ved, at styrelsen besøger revisor med henblik på at gennemgå dokumentationen på revisors kontor.

Tabel 3. Undersøgelser fordelt på undersøgelsestype.

	2010			2008-2009
	Total	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total
Afgørelse truffet på det foreliggende grundlag	10	5	5	-
Anmodet om redegørelse	12	5	7	3
Anmodet om arbejdspapirer	3	-	3	3
Foretaget besøg hos revisionsvirksomheden	1	1	-	1
Undersøgelser under forberedelse	4	2	2	6
I alt	30	13	17	13

Undersøgelserne tilrettelægges efter, hvilken dokumentation, der er nødvendig, hvor meget dokumentation styrelsen allerede er i besiddelse af, og hvilke typer overtrædelser, der er tale om. I det følgende gennemgås nærmere typen af de undersøgte overtrædelser.

⁷ En undersøgelse kan eksempelvis afsluttes uden reaktion hvis styrelsen finder, at der ikke har fundet en overtrædelse sted.

⁸ Indbringelsen for Revisornævnet er ikke en sanktion i juridisk forstand, idet en indbringelse alene er et processuelt skridt. Ved indbringelse bedes Revisornævnet om at tage stilling til, hvorvidt en sanktion skal ikendes.

Undersøgte overtrædelser

Der har i de 30 undersøgelser været tale om en række forskellige typer overtrædelser eller mulige overtrædelser af revisorlovgivningen. Derudover er der i nogle tilfælde også konstateret overtrædelser af bestemmelser om revisors pligter fastsat i anden lov, eksempelvis selskabslovgivningen.

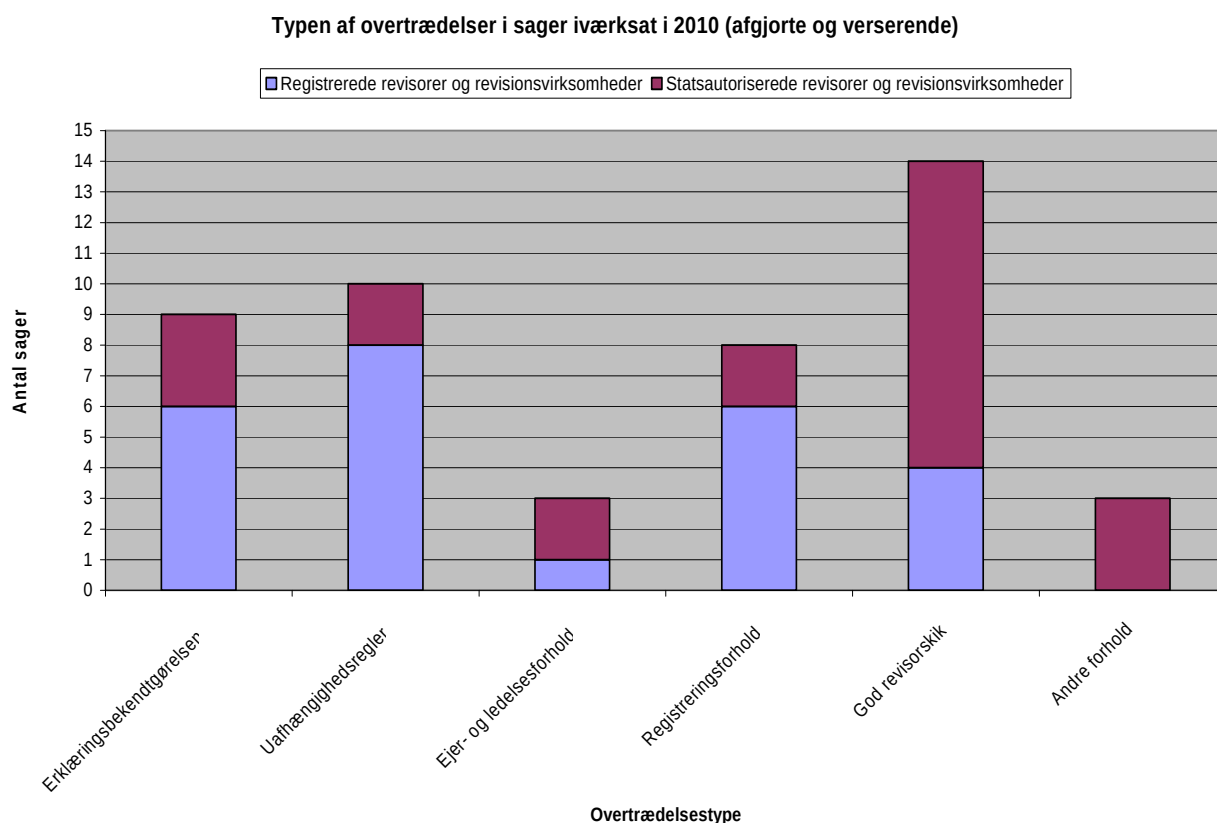
I tabel 4 er overtrædelserne grupperet efter, hvilke regelsæt overtrædelserne omhandler (overtrædelsestype). Typerne af overtrædelser er ligeledes illustreret i figur 2. Idet nogle undersøgelser omhandler overtrædelser af flere forhold, giver en summering af overtrædelserne et større antal end det samlede antal iværksatte undersøgelser. Hvis flere bestemmelser er overtrådt i konsekvens af overtrædelsens natur, eller hvis der er undersøgt flere overtrædelser af samme bestemmelse hos én revisor, er disse kun talt med som ét forhold.

I de undersøgelser, der endnu ikke er afgjort, er der tale om antal *mulige* overtrædelser, der undersøges. Det faktiske antal konstaterede overtrædelser kan først opgøres, når alle undersøgelser er endeligt afgjort. Det endelige resultat af en undersøgelse kan også blive, at der ikke var tale om en overtrædelse. Omvendt kan antallet af undersøgte overtrædelser også vokse efter opgørelsestidspunktet, såfremt styrelsen i forbindelse med undersøgelsen bliver opmærksom på yderligere overtrædelser.

Tabel 4. Typen af overtrædelser (afgjorte og verserende)

		2010			2009-2008
		Total	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total
Afgjorte	Erklæringsbekendtgørelsen	5	1	4	1
	Uafhængighedsregler	6	2	4	1
	Ejer- og ledelsesforhold	2	2	-	-
	Registreringsforhold	4	-	4	1
	God revisorskik	6	6	-	-
	Andre forhold	3	3	-	-
Subtotal		26	14	12	3
Verse- rende	Erklæringsbekendtgørelsen	4	2	2	9
	Uafhængighedsregler	4	-	4	5
	Ejer- og ledelsesforhold	1	-	1	1
	Registreringsforhold	4	2	2	-
	God revisorskik	8	4	4	5
Subtotal		21	8	13	20
I alt		47	22	25	23

Figur 2 – Overtrædelser i sager iværksat i 2010 efter overtrædelsestype



Tabel 5 viser hvilke udfald, overtrædelserne har medført i de afgjorte undersøgelser. Som i tabel 4, er der i tabel 5 ligeledes tale om antal overtrædelser og ikke antal undersøgelser. Tabellen vedrører alene udfaldet i forbindelse med de undersøgelser, der var afsluttet inden 31. december 2010.

Tabel 5. Udfald af undersøgelser iværksat i 2010 fordelt på type af overtrædelse (afgjorte)

	Revisornævn	Påtale/påbud	Ingen reaktion
Erklæringsbekendtgørelsen	4	-	1
Uafhængighedsbekendtgørelsen	5	1	-
Ejer- og ledelsesforhold	-	1	1
Registreringsforhold	3	1	-
God revisorskik	3	-	3
Andre forhold	-	2	1
I alt	15	5	6

Erklæringsbekendtgørelsen

Overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen vedrører:

Afgjorte:

- Et forhold, hvor konklusionen i en revisionspåtegning angiver, at regnskabet giver et rimeligt retvisende billede, jf. § 5, stk. 4 (indbragt for Revisornævnet)

- Et forhold, hvor revisor har taget forbehold for en stor del af balancesummen og afgiver en ”bortset-fra”⁹ konklusion, jf. § 5, stk. 4 (ingen reaktion)
- Et forhold, hvor revisor har taget forbehold for en stor del af balancesummen samt fortsat drift og afgiver en ”bortset-fra” konklusion, jf. § 5, stk. 4 (indbragt for Revisornævnet) ([nyhed vedrørende styrelsens offentliggørelse af undersøgelsen](#))
- Et forhold, hvor revisor har taget forbehold i sin revisionspåtegning, men forbeholdet ikke fremgår af konklusionsafsnittet, jf. § 5, stk. 5 (indbragt for Revisornævnet)
- Et forhold, hvor revisor ikke har begrundet sit forbehold og ikke har oplyst om den beløbsmæssige indvirkning af forbeholdet, jf. § 6, stk. 4 (indbragt for Revisornævnet)

Verserende:

- Et forhold, hvor revisor afgiver en revisionspåtegning sammen med en ikke-godkendt revisor, jf. § 5, stk. 9
- Et forhold, hvor navnet på revisionsvirksomheden og revisor titel ikke fremgår af revisionspåtegningen, jf. § 5, stk. 9
- Et forhold, hvor revisor ikke har taget forbehold for, at den anvendte regnskabspraksis ikke er i overensstemmelse med de faktiske forhold, jf. § 6, stk. 1, nr. 7
- Et forhold, hvor revisor ikke har taget forbehold for, at præsentationen af regnskabet ikke var i overensstemmelse med årsregnskabsloven, jf. § 6, stk. 1, nr. 7

Uafhængighedsregler

Overtrædelser af revisorlovens (RL) § 24 og uafhængighedsbekendtgørelsen (UAB) vedrører:

Afgjorte:

- Et forhold, hvor revisor afgiver en reviewerklæring for sin egen virksomhed, jf. UAB § 2, stk. 1, nr. 1 (påtale)
- Fire forhold, hvor revisor har udført krydsende revision, jf. UAB § 2, stk. 1, nr. 4 (alle indbragt for Revisornævnet)

⁹ En ”bortset-fra” konklusion er, når en revisor i sin erklæring konkluderer, at regnskabet giver et retvisende billede, bortset fra de forhold, der er nævnt i erklæringens forbehold. Imidlertid er det et problem hvis forbeholdet er så væsentligt og gennemgribende, at revisor ikke kan konkludere, at regnskabet giver et retvisende billede. Det fremgår således af RS 701, afsnit 13, at en revisionspåtegning om, at konklusion ikke kan udtrykkes, skal gives, når den mulige virkning af en begrænsning i omfanget af revisionen er så væsentlig og gennemgribende, at revisor ikke har været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og derfor ikke er i stand til at udtrykke en konklusion om regnskabet. Det fremgår endvidere af afsnit 14, at en afkræftende konklusion skal udtrykkes, når virkningen af en uenighed er så væsentlig og gennemgribende for regnskabet, at revisor konkluderer, at en konklusion med forbehold ikke er tilstrækkeligt til at vise, at regnskabet er misvisende eller mangelfuldt.

- Et forhold, hvor revisor har revideret et regnskab for en børsnoteret virksomhed, selvom han også har bogført for virksomheden og opstillet koncernregnskabet, jf. UAB § 5, stk. 1 (indbragt for Revisornævnet)

Verserende:

- Et forhold, hvor revisor har udarbejdet et stort antal vurderingsberetninger for en virksomhed, som revisor også reviderer, og hvis eneste aktivitet er stiftelse af selskaber, jf. UAB § 2, stk. 1, nr. 4
- To forhold, hvor revisor har revideret en kollegas selskab og selskaber ejet af revisionsvirksomhedens direktør, jf. UAB § 6, nr. 3
- Et forhold, hvor revisor har afgivet erklæring med sikkerhed ved stiftelse af tre selskaber samtidig med, at revisor er bestyrelsesformand i selskaberne, jf. RL § 24, stk. 1

Bestemmelser vedrørende ejer/ledelsesforhold

Afgjorte:

- Et forhold, hvor revisor ikke har indberettet ejeroplysninger i overensstemmelse med Revireg bekendtgørelsens § 5, stk. 4. (påbud)
- Et forhold, hvor der var tvivl om, hvorvidt flertallet af stemmerettighederne i revisionsvirksomheden tilhørte godkendte revisorer eller revisionsvirksomheder, jf. RL § 13, stk. 2. (ingen reaktion)

Verserende:

- Et forhold, hvor flertallet af ledelsesmedlemmerne i en revisionsvirksomhed ikke er godkendte revisorer, jf. revisorlovens § 13, stk. 2 og 5.

Registreringsforhold

Afgjorte:

- Fire forhold, hvor revisor har afgivet erklæringer med sikkerhed uden at være tilknyttet den revisionsvirksomhed, hvor erklæringen afgives igennem, jf. revisorlovens § 16, stk. 2. (tre blev indbragt for Revisornævnet, én modtog påbud)

Verserende:

- Fire forhold, hvor det undersøges, om revisor var tilknyttet den pågældende revisionsvirksomhed, hvorigennem erklæringen er afgivet, på tidspunktet for erklæringsafgivelse, jf. revisorlovens § 16, stk. 2.

Overtrædelse af revisorloven i øvrigt

Overtrædelser af revisorlovens øvrige bestemmelser vedrører § 16, stk. 1, om god revisorskik, § 27 om rapport om gennemsigtighed samt § 28 om kvalitetsstyringssystemet.

Afgjorte:

- Et forhold, hvor revisor ikke har udarbejdet et tilstrækkeligt planlægningsnotat, idet ændringer i risikovurderingen af regnskabsposterne ikke er afspejlet i de planlagte revisionshandlinger (RS¹⁰ 300, afsnit 16, jf. RL § 16, stk. 1) (indbragt for Revisornævnet)
- Et forhold, hvor revisor ikke har indsamlet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende revision af dagsværdi af kapitalandele, omsætning og omkostninger vedrørende børsnotering/kapitalforhøjelse (RS 500, afsnit 2, jf. RL § 16, stk. 1) (indbragt for Revisornævnet)
- Et forhold, hvor revisor ikke havde sørget for, at der bliver foretaget en kvalitetssikringsgennemgang af revisionen af en årsrapport for en børsnoteret virksomhed (RS 220, afsnit 36, jf. RL § 16, stk. 1) (indbragt for Revisornævnet)
- Et forhold, hvor det blev undersøgt, om revisor har sørget for, at der bliver foretaget en kvalitetssikringsgennemgang af revisionen af en årsrapport for en børsnoteret virksomhed (RS 220, afsnit 36, jf. RL § 16, stk. 1) (ingen reaktion)
- Et forhold, hvor det blev undersøgt, om revisor har indsamlet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende præsentation af egenkapitalen (RS 500, afsnit 2, jf. RL § 16, stk. 1) (ingen reaktion)
- Et forhold, hvor det blev undersøgt, om revisor har indsamlet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende konsolidering af datterselskab i koncernregnskabet (RS 500, afsnit 2, jf. RL § 16, stk. 1) (ingen reaktion)
- Et forhold, hvor en revisionsvirksomheds lovpligtige gennemsigtighedsrapport vildleder om resultatet af revisionsvirksomhedens kvalitetskontrol, jf. RL § 27, stk. 1 ([nyhed vedrørende styrelsens offentliggørelse af undersøgelsen](#)) (påtale)
- Et forhold, hvor en revisionsvirksomheds kvalitetsstyringssystem ikke indeholder tilstrækkelige retningslinjer for gennemførelsen af kvalitetssikringsgennemgang af revisioner af årsrapporter for børsnoterede virksomheder (RS 1, afsnit 60, jf. RL § 28, stk. 1) (påtale)

¹⁰ RS: De danske Revisionsstandarder, som udgives af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

- Et forhold, hvor det blev undersøgt, om en revisionsvirksomheds kvalitetsstyringssystem indeholder tilstrækkelige retningslinjer for gennemførelsen af kvalitetssikringsgennemgang af revisioner af årsrapporter for børsnoterede virksomheder (RS 1, afsnit 60, jf. RL § 28, stk. 1) (ingen reaktion)

Verserende:

- Et forhold, hvor det undersøges, hvorvidt revisor har foretaget den nødvendige konsultation vedrørende væsentlige forhold i en børsnoteret virksomheds årsrapport (RS 220, afsnit 30, jf. RL § 16, stk. 1)
- Et forhold, hvor revisor har udarbejdet flere vurderingsberetninger for virksomheder, der blev stiftet med et stiftertilgodehavende (RS 3000, afsnit 8, jf. RL § 16, stk. 1)
- Et forhold, hvor det undersøges om revisor burde tage forbehold for værdiansættelsen af apportindskud (RS 3000, afsnit 8, jf. RL § 16, stk. 1)
- Et forhold, hvor det undersøges, om revisor har indhentet/opnået tilstrækkelig og egnet bevis for ejerforhold og værdiansættelse af aktiver ved udarbejdelse af en vurderingsberetning (RS 3000, afsnit 8, jf. RL § 16, stk. 1)
- Et forhold, hvor en revisor har afgivet en revisionspåtegning på en årsrapport for en børsnoteret virksomhed, hvor årsrapporten på en lang række punkter ikke var i overensstemmelse med IFRS. Det undersøges om revisor har indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis (RS 500, afsnit 2, jf. RL § 16, stk. 1)
- Et forhold, hvor det undersøges, om revisor har sørget for en kvalitetssikringsgennemgang af revisionen, inden revisor afgiver en revisionspåtegning på en børsnoteret virksomheds årsrapport (RS 220, afsnit 36, jf. RL § 16, stk. 1).
- Et forhold, hvor det undersøges, om revisor har opnået tilstrækkelig og egnet revisionsbevis for en række regnskabsposter (RS 500, afsnit 2, jf. RL § 16, stk. 1).
- Et forhold, hvor det undersøges, om revisor har udført det efter lovgivningen krævede arbejde ved afgivelse af flere vurderingsberetninger (RS 3000, afsnit 33, jf. RL § 16, stk. 1)

Udfald af undersøgelser iværksat i 2010

Tabel 6 viser udfaldet af de afgjorte undersøgelser i 2010.

Tabel 6. Afgjorte undersøgelser iværksat i 2010.

	2010			2008-2009
	Total	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total
Ingen reaktion	3	2	1	-
Påtale	2	1	1	1
Påbud	2	1	1	-
Indbragt for Revisornævnet*	10	3	7	1
I alt	17	7	10	2

*) Revisornævnet har endnu ikke afgjort undersøgelsessager indbragt af styrelsen.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har endvidere hjemmel til at offentliggøre resultatet af en undersøgelse, jf. revisorlovens § 41. Der har i perioden fra den 1. januar til den 31. december 2010 været offentliggjort resultatet fra to undersøgelser iværksat i 2010.

Opfølgning på undersøgelser fra foregående redegørelse (2008-2009)

I redegørelsen for 2008-2009 fremgik, at der pr. 31. december 2009 var 11 verserende undersøgelser. To af undersøgelserne vedrørte den samme revisor og er derfor slået sammen til én undersøgelse. Tabel 7 viser, hvorledes undersøgelserne er afgjort. I forbindelse med færdiggørelsen af de verserende undersøgelser for 2009 er antallet og typerne af de undersøgte overtrædelser uændrede i forhold til redegørelsen for 2008-2009. Der henvises i øvrigt til redegørelsen for 2008-2009 for en gennemgang af de enkelte overtrædelser.

Tabel 7. Afgjorte undersøgelser der var verserende pr. 31. december 2009

	Total	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer
Revisionsvirksomhed slettet i Revireg	1	-	1
Påtale	3	1	2
Påbud	1	1	-
Indbragt for Revisornævnet *	3	-	3
Oversendt til Revisortilsynet	1	1	
I alt	9	3	6

*) Revisornævnet har endnu ikke afgjort undersøgelsessager indbragt af styrelsen.

Herudover er en undersøgelse stadig verserende pr. 31. december 2010. Resultatet af en enkelt undersøgelse, der blev iværksat i 2009, er offentliggjort i 2010.

2.2 Internationalt samarbejde

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er ansvarlig for samarbejde og udveksling af oplysninger med tilsynsmyndigheder i andre lande.

2.2.1 EU/EØS-samarbejdet

Med EU's 8. direktiv om lovpligtig revision, der ligger til grund for revisorloven, er der etableret et formelt, forpligtende samarbejde mellem de offentlige tilsynsmyndigheder på revisionsområdet i alle EU- og EØS-lande. Efter direktivet skal alle EU-lande have etableret et offentligt tilsyn, der blandt andet skal kunne foretage undersøgelser, udveksle oplysninger m.v. EU-/EØS-landenes tilsynsmyndigheder på revisorområdet er herefter forpligtet til at udveksle oplysninger eller iværksætte en undersøgelse, hvis de anmodes herom af andre tilsvarende myndigheder i EU-/EØS-landene. Endvidere skal tilsynet kunne samarbejde med tredjelande (se følgende afsnit).

Det offentlige tilsyn modtog i 2009 en enkelt henvendelse fra et andet EU-land, men har ikke modtaget henvendelser i 2010.

2.2.2 Samarbejde med tredjelande

Det offentlige tilsyn har påbegyndt forhandlinger med henblik på at indgå aftale med det amerikanske revisortilsyn, PCAOB, om samarbejde på tilsynsområdet og ventes endvidere at indgå aftaler med andre tredjelandes tilsyn, herunder Japan.

2.2.3 Arbejde i internationale organer

Det offentlige tilsyn har indtil 2010 deltaget i to internationale fora: European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB), der er en ekspertgruppe nedsat af EU-Kommissionen og International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), der er en organisation for uafhængige revisortilsynsmyndigheder fra hele verden. Endvidere deltager Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fremover i European Audit Inspection Group (EAIG), der er et nyt samarbejde imellem en række europæiske tilsynsmyndigheder.

[European Group of Auditors' Oversight Bodies \(EGAOB\)](#)

EU-Kommissionen nedsatte i december 2005 EGAOB, der består af repræsentanter for landenes revisortilsynsmyndigheder. Ekspertgruppen rådgiver Kommissionen, men træffer ikke formelle beslutninger. EGAOBs væsentligste opgaver er:

- 1) at lette samarbejdet og medvirke til erfaringsudveksling mellem tilsynsmyndighederne
- 2) at bidrage teknisk ved vurdering af samarbejde med 3. landes tilsynsmyndigheder

3) at bidrage teknisk til undersøgelse af ISAerne (de internationale revisionsstandarder) med henblik på anvendelse i EU.

EGAOB mødes ca. fire gange årligt. Den erfaringsudveksling, der indtil nu har fundet sted i EGAOB-regi, har været af stor værdi for de enkelte tilsynsmyndigheder, som hver især har forskelligt mandat og juridisk grundlag, 8. direktiv om lovpligtig revision foreskriver således ikke én måde at etablere et offentligt tilsyn på.

I [Kommissionens grønbog](#) "Revisionspolitik: læren af krisen" fra 13. oktober 2010 er det anført, at de nuværende regler for tilsyn i Europa skal styrkes.

Kommissionen foreslår, at en mulighed kan være at styrke EGAOB på linje med de andre såkaldte niveau 3-udvalg inden for værdipapir-, forsikrings- og banksektoren¹¹. Kommissionen anfører, at et sådant udvalg blandt andet kan styrke samarbejdet og sikre en fælles tilgang til kontrollen af revisionsvirksomheder, samt rådgive Kommissionen på revisionsområdet. Kommissionen anfører, at en mulighed også kan være at oprette en ny EU-tilsynsmyndighed eller at lade revisionsspørgsmål falde ind under kompetenceområdet for en af de tilsynsmyndigheder, der oprettes i henhold til Kommissionens forslag om finansielt tilsyn. Kommissionen forventes at fremsætte forslag senest november 2011.

European Audit Inspection Group (EAIG)

En række europæiske tilsynsmyndigheder har på baggrund af en tilpasning af EGAOB's aktiviteter i eget regi oprettet en ny, selvstændig gruppe, kaldet European Audit Inspection Group (EAIG). Gruppen, der blev oprettet i slutningen af 2010, er således ikke underlagt Kommissionen. I EAIG kan myndighederne med respekt af gældende tavshedspligtsregler drøfte resultater og observationer af de nationale myndigheders tilsyn med revisorer. Fra dansk side deltager Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

[International Forum of Independent Audit Regulators \(IFIAR\)](#)

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er som offentligt tilsyn også medlem af IFIAR.

IFIAR er de uafhængige revisortilsynsmyndigheders globale organisation og er et ikke-forpligtende samarbejde mellem myndighederne fra 38 lande. IFIAR afholder to årlige plenar-

¹¹ Det Europæiske Værdipapirtilsynsudvalg (CESR), Det Europæiske Tilsynsudvalg for Forsikrings- og Arbejdsmarkedspensionsordninger (CEIOPS) eller Det Europæiske Banktilsynsudvalg (CEBS)

møder, hvor aktuelle emner tages op og diskuteres, bl.a. sammen med de 6 største globale revisionsnetværk og repræsentanter for regnskabsbrugerne. Ved mødet i marts 2010 behandlede blandt andet de nuværende markedsforhold i lyset af finanskrisen og dens betydning for revisionsbranchen. Endvidere drøftedes observationer fra tilsynet med revisionsvirksomheder, herunder aktuelle problemer, deres årsager og løsningsmuligheder. Dette punkt drøftedes med repræsentanter fra indbudte repræsentanter for investorer og de store revisionsnetværk. Endvidere drøftedes medlemmernes deltagelse i internationale standardiseringsorganer. På mødet i september 2010 blev der blandt andet behandlet et forslag til IFIARs kerneprincipper for uafhængigt tilsyn. Der var ligeledes en dialog med indbudte repræsentanter fra de større globale revisionsvirksomheder og investorer om blandt andet forbedring af valgmulighederne på revisionsmarkedet og af revisionspåtegninger. Endvidere udvekslede myndighederne tilsynsresultater fra deres nylige redegørelser, herunder om revisors udøvelse af professionel skepsis, rådgivningsydelser og revisionsvirksomheders incitamentsstruktur.

Derudover afholder IFIAR hvert år en Inspection Workshop, hvor uafhængige kvalitetskontrollanter og andre medarbejdere fra tilsynsmyndighederne deltager og udveksler faglig viden, samt konkret erfaring fra kvalitetskontroller og fra tilsynsarbejdet generelt. Workshopen bruges til fortsat forbedring af tilsynsarbejdet hos de enkelte myndigheder. Fra dansk side deltager Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i de afholdte workshops.

Bilag 3

Det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder

Redegørelse 2011

(juli 2012)

Erhvervsstyrelsen, Dahlerups Pakhus, Langelinie Allé 17, København Ø

www.erhvervsstyrelsen.dk

Indholdsfortegnelse

Resumé	3
1. Indledning.....	4
1.1 Formål og opbygning.....	4
1.2 Lovgrundlag	6
2. Det offentlige tilsyns virksomhed i 2011	7
2.1 Undersøgelser	8
2.1.1 Iværksatte undersøgelser i 2011	8
2.1.2 Nærmere om undersøgelserne	10
2.1.3 Revisornævnets afgørelser i de indbragte sager	18
2.2 Internationalt samarbejde.....	18
2.2.1 EU/EØS-samarbejdet	18
2.2.2 Samarbejde med tredjelande.....	18
2.2.3 Arbejde i internationale organer	19

Resumé

Denne redegørelse omhandler Erhvervsstyrelsens aktiviteter inden for det offentlige tilsyn med revisorer i 2011.

Redegørelsen giver et indblik i styrelsens undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheders mulige overtrædelser af revisorlovgivningen. Styrelsen kan gennemføre en undersøgelse, hvis den vurderer, at der er risiko for, at revisorlovgivningen enten er eller vil blive overtrådt. Idet styrelsen skal have en indikation på, at revisorlovgivningen er overtrådt, før en undersøgelse kan iværksættes, giver udfaldet af de beskrevne sager ikke et repræsentativt udtryk for den generelle kvalitet i revisorbranchen. Hvis styrelsen finder, at der er tale om en overtrædelse kan revisor eller revisionsvirksomheden blive indbragt for Revisornævnet, eller de kan få en påtale eller et påbud om at stoppe overtrædelsen. Styrelsen kan endvidere offentliggøre resultatet af en undersøgelse på www.erst.dk.

Erhvervsstyrelsen har i 2011 iværksat 37 undersøgelser, hvoraf de 19 var afgjort ved udgangen af 2011. I de afgjorte undersøgelser vedrørte de fleste af overtrædelserne reglerne om, at revisor skal være uafhængig samt reglerne om revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed, eksempelvis ved påtegning af årsrapporter. 13 af de afgjorte undersøgelser resulterede i, at enten revisor eller revisionsvirksomheden blev indbragt for Revisornævnet, mens seks førte til at revisor eller revisionsvirksomheden fik en påtale og eventuelt påbud om at stoppe overtrædelsen. Revisornævnet har i 2011 afgjort ni af de af styrelsen indbragte sager. Styrelsen har vundet alle sagerne, og Revisornævnet har givet de indklagede revisorer bøder for i alt t.kr. 1.150.

Endvidere giver redegørelsen indblik i styrelsens deltagelse i det internationale samarbejde inden for tilsyn med revisorer. Styrelsen deltager i flere internationale samarbejdsfora vedrørende tilsyn med revisorer på både europæisk og globalt plan. Samarbejdet omhandler de fleste aspekter af tilsynsarbejdet, såvel erfaringsudveksling som adressering af fælles udfordringer, diskussioner med relevante internationale interessenter m.v.

1. Indledning

1.1 Formål og opbygning

Dette er det offentlige tilsyns tredje redegørelse. Redegørelsen dækker perioden fra den 1. januar 2011 til den 31. december 2011.

Formålet med denne redegørelse er, at offentligheden kan få et indblik i den del af aktiviteterne i det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder (det offentlige tilsyn), som varetages af Erhvervsstyrelsen, jf. figur 1 nedenfor. Erhvervsstyrelsens aktiviteter vedrører især undersøgelser af revisorers og revisionsvirksomheders mulige lovbrud og endvidere internationale forhold. Revisornævnet og Revisortilsynet, der tillige indgår i det offentlige tilsyn, udarbejder derudover henholdsvis en årlig beretning og en årlig redegørelse.

Styrelsen skal have en indikation på, at revisorloven kan være eller vil blive overtrådt før en undersøgelse kan iværksættes. Dette bevirker, at udfaldet af de iværksatte sager ikke giver et repræsentativt billede af kvaliteten i revisorbranchen generelt. Styrelsen kan i øvrigt henvise til Revisortilsynets årlige redegørelser, der offentliggøres på tilsynets hjemmeside www.revisortilsynet.dk. Revisortilsynet er ansvarlig for den løbende kvalitetskontrol af revisionsvirksomhederne. Revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, underkastes kvalitetskontrol mindst hvert 3. år og andre revisionsvirksomheder mindst hver 6. år.

Styrelsens mulighed for at gribe ind inden en overtrædelse bliver begået, kan for eksempel forekomme i situationer, hvor styrelsen i forbindelse med registreringsarbejde bliver opmærksom på, at revisorlovgivningen vil blive overtrådt, såfremt en registrering gennemføres¹. I disse tilfælde tager styrelsen kontakt til revisor og gør opmærksom på forholdet. Der oprettes ikke en sag ved disse henvendelser, hvorfor sådanne henvendelser ikke er medtaget i afsnittet omkring det offentlige tilsyns virksomhed.

Formålet med det offentlige tilsyn er at sikre og løfte kvaliteten af de erklæringsopgaver med sikkerhed, som revisor udfører, og dermed medvirke til at forøge tilliden til virksomhedernes regnskaber. En erklæring med sikkerhed betyder, at revisor afgiver en konklusion om det udførte arbejde.

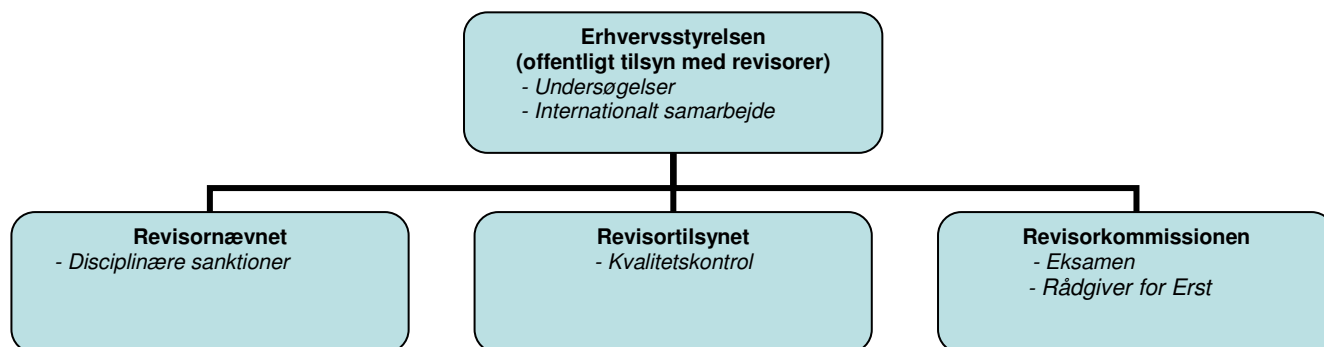
¹ Styrelsen foretager ikke en kontrol af om revisorlovgivningen er overtrådt i forbindelse med registreringer, hvorfor det vil være tilfældigt om styrelsen bliver opmærksom på sådanne overtrædelser

Konkret kræver EU's 8. direktiv om lovpligtig revision², at der i hvert land etableres et offentligt tilsyn med alle godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. Direktivet er implementeret i dansk ret i den nugældende revisorlov (RL), hvor reglerne om det offentlige tilsyn er samlet i kapitel 9 (§§ 32-50).

Erhvervsstyrelsen er i henhold til revisorloven ansvarlig for det overordnede tilsyn med eksamen og efteruddannelse, kvalitetskontrol, undersøgelser, disciplinære sanktioner samt samarbejde og udveksling af oplysninger med udenlandske tilsynsmyndigheder.

Det offentlige tilsyn har siden oprettelsen den 1. juli 2008 bestået af Erhvervsstyrelsen samt Revisortilsynet, Revisorkommissionen og Revisornævnet (tidligere Disciplinærnævnet for statsautoriserede og registrerede revisorer), jf. figur 1³. Tilsynssystemet er baseret på de enheder, der eksisterede før lovændringen i 2008.

Figur 1 - Tilsynssystemet



Redegørelsen belyser, som nævnt, alene Erhvervsstyrelsens aktiviteter inden for det offentlige tilsyn.

² Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, EU-Tidende L157, af 9.6.2006, s. 87-107

³ Erhvervsstyrelsen har det overordnede ansvar for tilsynet med de opgaver, der udføres af Revisornævnet, Revisortilsynet og Revisorkommissionen, hvilket udmøntes ved, at det er styrelsen der har nedsat de tre organer og har udpeget deres medlemmer, herunder formanden. Derudover har styrelsen fastsat de tre organers forretningsorden, ligesom styrelsen har fastsat de regler, der nærmere regulere deres arbejde. Styrelsen har

Som led i det offentlige tilsyn varetager Erhvervsstyrelsen samarbejdet med udenlandske tilsynsmyndigheder. Det gælder, uanset om det vedrører disciplinære foranstaltninger, kvalitetskontrol eller eksamen mv. Til brug for disse opgaver kan Erhvervsstyrelsen indhente de nødvendige oplysninger hos Revisornævnet, Revisortilsynet eller Revisorkommissionen. Desuden kan styrelsen indhente oplysninger hos udenlandske myndigheder, der har ansvaret for tilsyn med revisorer i deres hjemlande.

1.2 Lovgrundlag

Erhvervsstyrelsen kan iværksætte en undersøgelse, hvis den vurderer, at der er risiko for, at en revisor eller revisionsvirksomhed vil overtræde eller har overtrådt revisorlovgivningens bestemmelser (RL § 37). En undersøgelse kan altså iværksættes enten for at forhindre en overtrædelse eller for at konstatere, om der er sket en overtrædelse⁴. Styrelsen kan efter samme lovgrundlag også iværksætte en undersøgelse, hvis den bliver anmodet om det af en kompetent⁵ revisortilsynsmyndighed fra et andet land.

I forbindelse med en undersøgelse kan styrelsen forlange de oplysninger af revisor eller revisionsvirksomheden, der er nødvendige for at kunne træffe en afgørelse (RL § 38).

Til forskel fra Revisortilsynet, der foretager regelmæssigt tilbagevendende kvalitetskontrol af alle revisionsvirksomheder for at sikre, at deres arbejde generelt udføres korrekt, kan Erhvervsstyrelsen vælge at iværksætte en undersøgelse, når styrelsen vurderer, at der er risiko for overtrædelse af revisorlovgivningen. Indikation på en sådan risiko kan blandt andet være i forbindelse med lovpligtig revision, hvor der kan rejses tvivl om kvaliteten af den udførte revision, eksempelvis i forbindelse med den kontrol, som Erhvervsstyrelsen fører med de indsendte regnskaber. Indikation kan ligeledes bestå i udefra kommende informationer, eksempelvis omtale i medier.

Et effektivt tilsyn må ikke kunne forhindres ved, at en revisor eller revisionsvirksomhed nægter at udlevere de nødvendige oplysninger. Hvis det vurderes at være nødvendigt for

derimod ikke adgang til at gribe ind i eller ”blande sig” i organernes konkrete udførelse af opgaverne eller i de afgørelser, de træffer.

⁴ Erhvervsstyrelsen er ikke en klageinstans, men kan vælge selv at tage undersøgelsessager op.

⁵ Kompetent myndighed er i 8. direktiv defineret som de myndigheder eller organer, der i henhold til lovgivningen har til opgave at regulere og/eller føre tilsyn med revisorer og revisionsfirmaer eller har specifikke aspekter heraf som opgave.

behandling af sagen, har styrelsen derfor adgang til selv at indhente oplysningerne i revisionsvirksomheden uden retskendelse (RL § 39).

I forbindelse med undersøgelser er det styrelsens primære opgave at indhente oplysninger fra revisorer og revisionsvirksomheder med henblik på at vurdere mulige overtrædelser af revisorlovgivningen. Styrelsens opgave er ikke at forfølge strafbare overtrædelser. Denne kompetence tilkommer politiet. Det skal i den forbindelse nævnes, at Revisornævnskendelser ikke er en straf, men derimod en forvaltningsretlig sanktion, jf. forarbejderne til revisorloven.

Formålet er at sikre og løfte kvaliteten af de erklæringsopgaver med sikkerhed, som revisor udfører, og dermed medvirke til at forøge tilliden til virksomhedernes regnskaber. Erhvervsstyrelsens undersøgelser tjener derfor et andet formål end tilvejebringelse af oplysninger til brug for fastsættelsen af straf. Undersøgelser kan derfor gennemføres, uanset om der foreligger en rimelig grund til mistanke om en strafbar lovovertrædelse. Men undersøgelser må ikke iværksættes eller gennemføres med henblik på forfølgning af kriminelle forhold.

Når en undersøgelse er tilendebragt, kan Erhvervsstyrelsen

- Give en påtale, når en overtrædelse har fundet sted, men er ophørt (RL § 40, stk. 1, nr. 1)
- Påbyde at igangværende overtrædelser skal bringes til ophør (RL § 40, stk. 1, nr. 2)
- Indbringe revisor og/eller revisionsvirksomheden for Revisornævnet (RL § 40, stk. 1, nr. 3)
- Afslutte undersøgelsen uden sanktion, hvis resultatet af undersøgelsen viser, at der ikke er sket en overtrædelse af revisorlovgivningen.

Erhvervsstyrelsen kan desuden bestemme, at resultatet af en undersøgelse skal offentliggøres, og i hvilken form offentliggørelsen skal ske (RL § 41). Offentliggørelser sker på Erhvervsstyrelsens hjemmeside.

2. Det offentlige tilsyns virksomhed i 2011

2.1 Undersøgelser

2.1.1 Iværksatte undersøgelser i 2011

I 2011 har Erhvervsstyrelsen iværksat 37 undersøgelser. Styrelsen er blandt andet blevet opmærksom på de undersøgte overtrædelser gennem regnskabskontrollen af børsnoterede og andre selskaber, Revisortilsynet, styrelsens øvrige virke, øvrige myndigheder, medier, private henvendelser mv.

Tabel 1 viser på hvilken baggrund styrelsen har iværksat undersøgelser i 2011.

Tabel 1. Kilder til undersøgelser

	2011			2010
	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total	
Regnskabskontrol af børsnoterede virksomheder	3	-	3	6
Regnskabskontrol af andre virksomheder	1	7	8	3
Udefra kommende informationer	1	3	4	12
Øvrige*	8	14	22	9
I alt	13	24	37	30

*Øvrige kilder til undersøgelser er hvor medarbejdere i styrelsen f. eks. i forbindelse med selskabsretlige registreringer bliver opmærksomme på mulige fejl ved revisors arbejde.

Af de 37 undersøgelser har tre af undersøgelseerne været rettet mod revisioner af årsrapporter for børsnoterede virksomheder som er omfattet af definitionen af virksomheder af offentlig interesse. Virksomheder af offentlig interesse er virksomheder, som anses for at være særligt betydningsfulde virksomheder for samfundet. Af samme grund er der skærpede krav til de revisorer, der reviderer dem⁶. Virksomheder af offentlig interesse er i revisorlovens § 21, stk. 3, defineret som:

- 1) Virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land eller et EØS-land,
- 2) statslige aktieselskaber,
- 3) kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, og regioner (fra 1. januar 2012),

⁶ De skærpede krav i revisorloven omfatter blandt andet revisionsprotokoller (§ 21, stk. 1-2), uafhængighed (§ 24, stk. 4), rotation (§ 25), gennemsigtighed (§ 27) og hyppigheden af kvalitetskontrol (§ 29, stk. 3).

- 4) virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, bortset fra virksomheder, der er omfattet af lov om forsikringsformidling, og virksomheder, der er omfattet af kapitel 20 a (investeringsrådgivere) i lov om finansiel virksomhed, og
- 5) virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår overstiger to eller flere af følgende kriterier:
 - a) En medarbejderstab på 2.500 personer,
 - b) en balancesum på 5 mia. kr. eller
 - c) en nettoomsætning på 5 mia. kr.

Undersøgelser iværksat i 2010 er ikke indregnet i denne redegørelse, selvom de fortsat er behandlet eller afsluttet i 2011. De er imidlertid opgjort i tabellen⁷ på side 17. Det drejer sig om 13 undersøgelser, der er opgjort i tabel 7. For at få et overblik over det samlede aktivitetsniveau for 2011, bør dette ligeledes tages i betragtning.

Status på iværksatte undersøgelser i 2011

De 37 undersøgelser omfatter såvel påbegyndte som afsluttede undersøgelser. Nogle undersøgelser vedrører mange forhold, mens andre undersøgelser kun vedrører et enkelt forhold. Gentagne overtrædelser af den samme bestemmelse i den samme undersøgelse er dog kun talt med som én overtrædelse, selvom der er en flerhed af overtrædelser.

Tabel 2. Status pr. 31. december 2011 på iværksatte undersøgelser

		2011			2010
		Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total	
Afgjorte	Indbragt for Revisornævnet	3	10	13	10
	Påtale/påbud	3	3	6	4
	Ingen reaktion ⁸	-	-	-	3
Subtotal		6	13	19	17
Verse-rende	Afventer svar på høringsbrev	4	4	8	7
	Anmodet om redegørelse/arbejdspapirer	2	2	4	2
	Under forberedelse	1	5	6	4
Subtotal		7	11	18	13
I alt		13	24	37	30

Resultatet af en undersøgelse kan resultere i flere forskellige typer udfald afhængigt af de undersøgte forhold. For eksempel kan styrelsen afgøre, at ét af de undersøgte forhold ikke

⁷ Da disse sager er iværksat i 2010, er de omfattet af den første redegørelse fra det offentlige tilsyn med revisorer 2010.

giver anledning til en reaktion, mens andre forhold giver anledning til påtale/påbud eller indbringelse for Revisornævnet. Til brug for statistikken i tabel 2 er et udfald af en undersøgelse kategoriseret efter det forhold, der har resulteret i den alvorligste reaktion. I den forbindelse anses det alvorligste udfald at være indbringelse⁹ for Revisornævnet.

2.1.2 Nærmere om undersøgelserne

I det følgende afsnit redegøres nærmere for, hvordan undersøgelserne gennemføres, og hvilke forhold, der undersøges. Afslutningsvist følges op på resultatet af de undersøgelser, som var verserende pr. 31. december 2010.

Undersøgelsesmetode

Erhvervsstyrelsen kan foretage undersøgelser på flere måder. Undersøgelserne er opgjort i tabel 3 efter undersøgelsesmetode. Undersøgelser gennemføres sædvanligvis ved, at styrelsen enten træffer en afgørelse på det foreliggende grundlag, anmoder revisor om en redegørelse, eller ved at styrelsen anmoder om adgang til revisors arbejds papirer. Ønsker styrelsen at se revisors arbejds papirer, kan dette ske ved, at revisor indsender arbejds papirerne til styrelsen eller ved, at styrelsen besøger revisor med henblik på at gennemgå dokumentationen på revisors kontor.

Tabel 3. Undersøgelser fordelt på undersøgelsestype.

	2011			2010
	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total	
Afgørelse truffet på det foreliggende grundlag	7	15	22	10
Anmodet om redegørelse	2	4	6	12
Anmodet om arbejds papirer	3	-	3	3
Foretaget besøg hos revisionsvirksomheden	-	-	-	1
Undersøgelser under forberedelse	1	5	6	4
I alt	13	24	37	30

Undersøgelserne tilrettelægges efter, hvilken dokumentation, der er nødvendig, hvor meget dokumentation styrelsen allerede er i besiddelse af, og hvilke typer overtrædelser, der er tale om. I det følgende gennemgås typen af de undersøgte overtrædelser nærmere.

⁸ En undersøgelse kan eksempelvis afsluttes uden reaktion, hvis styrelsen finder, at der ikke har fundet en overtrædelse sted.

⁹ Indbringelsen for Revisornævnet er ikke en sanktion i juridisk forstand, idet en indbringelse alene er et processuelt skridt. Ved indbringelse bedes Revisornævnet om at tage stilling til, hvorvidt en sanktion skal ikendes.

Undersøgte overtrædelser

Der har i de 37 undersøgelser været tale om en række forskellige typer overtrædelser eller mulige overtrædelser af revisorlovgivningen.

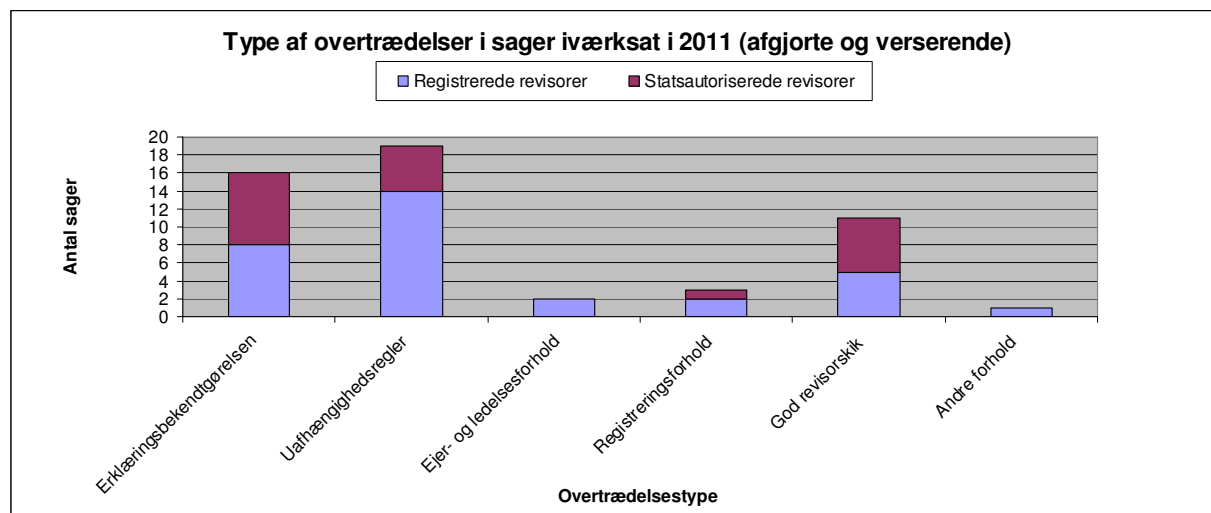
I tabel 4 er overtrædelserne grupperet efter, hvilke regelsæt overtrædelserne omhandler (overtrædelsestype). Typerne af overtrædelser er ligeledes illustreret i figur 2. Idet nogle undersøgelser omhandler overtrædelser af flere forhold, giver en summering af overtrædelserne et større antal end det samlede antal iværksatte undersøgelser. Hvis flere bestemmelser er overtrådt i konsekvens af overtrædelsens natur, eller hvis der er undersøgt flere overtrædelser af samme bestemmelse hos én revisor, er disse kun talt med som ét forhold.

I de undersøgelser, der endnu ikke er afgjort, er der tale om antal *mulige* overtrædelser, der undersøges. Det faktiske antal konstaterede overtrædelser kan først opgøres, når alle undersøgelser er endeligt afgjort. Det endelige resultat af en undersøgelse kan også blive, at der ikke var tale om en overtrædelse. Omvendt kan antallet af overtrædelser også vokse efter opgørelsestidspunktet, såfremt styrelsen i forbindelse med undersøgelsen bliver opmærksom på yderligere overtrædelser.

Tabel 4. Typen af overtrædelser (afgjorte og verserende)

		2011			2010
		Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total	
Afgjorte	Erklæringsbekendtgørelsen	2	3	5	5
	Uafhængighedsreglerne	3	11	14	6
	Ejer- og ledelsesforhold	-	1	1	2
	Registreringsforhold	-	2	2	4
	God revisorskik	3	-	3	6
	Andre forhold	-	-	-	3
Subtotal		8	17	25	26
Verse- rende	Erklæringsbekendtgørelsen	6	5	11	4
	Uafhængighedsregler	2	3	5	4
	Ejer- og ledelsesforhold	-	1	1	1
	Registreringsforhold	1	-	1	4
	God revisorskik	3	5	8	8
	Andre forhold	-	1	1	-
Subtotal		12	15	27	21
I alt		20	32	52	47

Figur 2 – Overtrædelser i sager iværksat i 2011 efter overtrædelsestype



Tabel 5 viser hvilke udfald, overtrædelserne har medført i de afgjorte undersøgelser. Som i tabel 4, er der i tabel 5 ligeledes tale om antal overtrædelser og ikke antal undersøgelser. Tabellen vedrører alene udfaldet i forbindelse med de undersøgelser, der var afsluttet inden 31. december 2011.

Tabel 5. Udfald af undersøgelser iværksat i 2011 fordelt på type af overtrædelse (afgjorte)

	Revisornævn	Påtale/påbud	Ingen reaktion
Erklæringsbekendtgørelsen	2	3	-
Uafhængighedsbekendtgørelsen	11	3	-
Ejer- og ledelsesforhold	-	1	-
Registreringsforhold	1	1	-
God revisorskik	2	-	1
Andre forhold	-	-	-
I alt	16	8	1

Styrelsen vurderer i hvert enkelt tilfælde, hvilken form for sanktion der skal benyttes. Styrelsen vurderer dette ud fra grovheden af overtrædelserne, offentlighedens interesse for det materiale overtrædelserne vedrører og andre kriterier styrelsen måtte lægge vægt på i den enkelte sag. Beskrivelsen af de enkelte forhold i de følgende afsnit indeholder ikke en detaljeret beskrivelse, af alle de kriterier styrelsen har valgt at lægge vægt ved valg af sanktion i de enkelte sager. Det vil derfor kunne forekomme, at beskrivelsen af to sager synes at indikere, at der er tale om to "ens" sager, der er blevet sanktioneret forskelligt, selvom det ikke er tilfældet.

Erklæringsbekendtgørelsen

Overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen vedrører:

Afgjorte:

- To forhold, hvor revisor har taget forbehold for fortsat drift og afgiver en ”bortset-fra”¹⁰ konklusion, jf. § 5, stk. 5 (begge er indbragt for Revisornævnet)
- Et forhold, hvor revisor har udarbejdet en vildledende revisionspåtegning, idet ordet ”assistance” indgik, jf. § 1, stk. 3 (påtale)
- Et forhold, hvor revisor ikke havde modificeret revisionskonklusionen, selvom revisor havde taget et forbehold, jf. § 5, stk. 4 (påtale)
- Et forhold, hvor revisor havde placeret supplerende oplysninger forkert i revisionspåtegningen, jf. § 5, stk. 1 (påtale)

Verserende:

- Et forhold, hvor revisionspåtegningen ikke er opstillet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen, jf. § 5, stk. 1
- Et forhold, hvor revisor ikke har anført i revisionspåtegningen, at revisor har revideret koncernregnskabet tillige med årsregnskabet, jf. § 5, stk. 1, stk. 9
- To forhold, hvor revisor har taget forbehold for størstedelen af balancesummen og afgiver en ”bortset-fra” konklusion, jf. § 5, stk. 5
- Et forhold, hvor revisor har taget forbehold for fortsat drift og afgiver en ”bortset-fra” konklusion, jf. § 5, stk. 5
- Et forhold, hvor konklusionen i revisionspåtegningen ikke afspejler, at der er taget forbehold, jf. § 5, stk. 5
- Et forhold, hvor revisors udtalelse om ledelsesberetningen ikke angiver, at ledelsesberetningen ikke er afgivet i overensstemmelse med årsregnskabsloven, idet ledelsesberetningen ikke indeholder omtale af samfundsansvar og da redegørelsen for virksomhedsledelse er utilstrækkelig, jf. § 5, stk. 7
- Et forhold, hvor det undersøges om ulovligt aktionærlån og kapitaltab skulle have givet anledning til forbehold, jf. § 6, stk. 1
- Et forhold, hvor revisor ikke har taget forbehold for, at ledelsesberetningen ikke oplyser om virksomhedens økonomiske forhold, jf. § 6, stk. 2, nr. 2
- Et forhold, hvor revisor ikke havde taget forbehold for værdiansættelse af 16 % af koncernens aktiver, jf. § 6, stk. 2, nr. 6

¹⁰ En ”bortset-fra” konklusion er, når en revisor i sin erklæring konkluderer, at regnskabet giver et retvisende billede, bortset fra de forhold, der er nævnt i erklæringens forbehold. Imidlertid er det et problem hvis forbeholdet er så væsentligt og gennemgribende, at revisor ikke kan konkludere, at regnskabet giver et retvisende billede. Det fremgår således af RS 701, afsnit 13, at en revisionspåtegning om, at konklusion ikke kan udtrykkes, skal gives, når den mulige virkning af en begrænsning i omfanget af revisionen er så væsentlig og gennemgribende, at revisor ikke har været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og derfor ikke er i stand til at udtrykke en konklusion om regnskabet. Det fremgår endvidere af afsnit 14, at en afkræftende konklusion skal udtrykkes, når

- Et forhold, hvor revisionspåtegningen ikke indeholder overskriften ”Forbehold”, selvom revisor tager forbehold, jf. § 6, stk. 3

Uafhængighedsregler

Overtrædelser af revisorlovens (RL) § 24 og uafhængighedsbekendtgørelsen (UAB) vedrører:

Afgjorte:

- Et forhold, hvor revisor reviderer den samme revisionsvirksomhed, som han tillige afgiver erklæringer igennem, jf. UAB § 2, stk. 1, nr. 4 (indbragt for Revisornævnet)
- To forhold, hvor revisor har udført krydsende revision, jf. UAB § 2, stk. 1, nr. 4 (alle indbragt for Revisornævnet)¹¹
- Et forhold, hvor tre revisorer bevidst har revideret hinandens regnskaber, jf. UAB § 2, stk. 1, nr. 4 (alle indbragt for Revisornævnet)¹²
- Et forhold, hvor tre revisorer utilsigtet har revideret hinandens regnskaber, jf. UAB § 2, stk. 1, nr. 4 (påbud)¹³
- Et forhold, hvor revisor har revideret et regnskab for en virksomhed samtidig med, at revisor og virksomhedens hovedaktionær sidder i bestyrelsen sammen i en anden virksomhed, jf. UAB § 2, stk. 1, nr. 4 (indbragt for Revisornævnet)
- Et forhold, hvor revisor har revideret en medinteressents regnskaber, jf. UAB § 6, nr. 3 (indbragt for Revisornævnet)
- Et forhold, hvor revisor har revideret et regnskab for en virksomhed, hvis ejer sad i bestyrelsen for revisionsvirksomheden, jf. UAB § 6, nr. 3 (indbragt for Revisornævnet)

Verserende:

- Et forhold, hvor revisor har revideret et regnskab, selvom revisor har tætte familiemæssige bånd til ledelsen, UAB § 2, stk. 1
- Et forhold, hvor revisor har revideret regnskaber for virksomheder, hvori virksomhedernes direktør er gift med en af revisionsvirksomhedens indehavere, jf. UAB § 2, stk. 1, nr. 1 og 6, nr. 3
- To forhold, hvor revisor har foretaget krydsende revision, jf. UAB § 2, stk. 1, nr. 4
- Et forhold, hvor moderselskabsrevisor har underskrevet en undtagelseserklæring for et datterselskab, jf. UAB § 6, stk. 1

virksomheden af en uenighed er så væsentlig og gennemgribende for regnskabet, at revisor konkluderer, at en konklusion med forbehold ikke er tilstrækkeligt til at vise, at regnskabet er misvisende eller mangelfuldt.

¹¹ Medregnet i tabel 4 som fire overtrædelser, da der er tale om 2x2 revisorer, der har foretaget krydsende revision.

¹² Medregnet som tre forhold i tabel 4

Bestemmelser vedrørende ejer/ledelsesforhold

Afgjorte:

- Et forhold, hvor flertallet af ledelsesmedlemmerne ikke var godkendte revisorer, jf. revisorlovens § 13, stk. 5 (påbud)

Verserende:

- Et forhold, hvor ejerskabet til stemmerettighederne hos holdingvirksomheden er i strid med revisorloven, jf. revisorlovens § 13, stk. 2

Registreringsforhold

Afgjorte:

- Et forhold, hvor revisor har afgivet erklæringer med sikkerhed uden at være tilknyttet den revisionsvirksomhed, hvor erklæringen afgives igennem, jf. revisorlovens § 16, stk. 2. (indbragt for Revisornævnet)
- Et forhold, hvor revisor ikke var tilknyttet revisionsvirksomheden og hvor stemmeandel og ejertype ikke var angivet for de to ejere, jf. Revireg bekendtgørelsens § 4, jf. § 2 (påbud)

Verserende:

- Et forhold, hvor navn og erhvervsadresse på revisionsvirksomhedens øverste ledelse ikke er registreret, jf. Revireg bekendtgørelsens § 4, jf. § 2, nr. 8

Overtrædelse af god revisorskik

Overtrædelser af revisorlovens øvrige bestemmelser vedrører § 16, stk. 1, om god revisorskik.

Afgjorte:

- Et forhold, hvor revisor ikke har indsamlet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende flere væsentlige poster i regnskabet (RS 500, afsnit 2, jf. RL § 16, stk. 1) (indbragt for Revisornævnet)
- Et forhold, hvor revisor ikke havde sørget for, at der bliver foretaget en kvalitetssikringsgennemgang af revisionen af en årsrapport for en virksomhed der var noteret på Dansk AMP (RS 220, afsnit 36, jf. RL § 16, stk. 1) (indbragt for Revisornævnet)

¹³ Medregnet som tre forhold i tabel 4

- Et forhold, hvor det blev undersøgt, om revisor havde sørget for, at der blev foretaget en kvalitetssikringsgennemgang af revisionen af en årsrapport for en børsnoteret virksomhed (RS 220, afsnit 36, jf. RL § 16, stk. 1) (ingen reaktion)

Verserende:

- Et forhold, hvor det undersøges, hvorvidt revisor har foretaget revision i overensstemmelse med god revisorskik vedrørende en virksomhedsovertagelse (RS 545 jf. RL § 16, stk. 1)
- Et forhold, hvor det undersøges om revisor har haft tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende funktionel valuta, emissionsomkostninger og virksomhedsovertagelser (RS 500, jf. RL § 16, stk. 1)
- Et forhold, hvor en revisionspåtegning, som er underskrevet "For" en revisor undersøges (RL § 16, stk. 1)
- Et forhold, hvor det undersøges om revisor har haft tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende en mellemregningskonto med en dattervirksomhed (RS 500, afsnit 2, jf. RL § 16, stk. 1)
- To forhold, hvor det undersøges om revisionen har været tilstrækkelig i tilfælde, hvor der efterfølgende er konstateret besvigelser (RS 500, afsnit 2, jf. RL § 16, stk. 1)
- Et forhold, hvor det undersøges, om revisor har haft tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende egne aktier (RS 500, afsnit 2, jf. RL § 16, stk. 1)
- Et forhold, hvor det undersøges, om revisor har opnået tilstrækkelig og egnet revisionsbevis vedrørende eventuel selvfinansiering (RS 500, afsnit 2, jf. RL § 16, stk. 1)

Overtrædelse af andre forhold

Verserende:

- Et forhold, hvor det undersøges om en revisionsvirksomheden har accepteret og udført ikke-tilladte opgaver (RL § 17)

Udfald af undersøgelser iværksat i 2011

Tabel 6 viser udfaldet af de afgjorte undersøgelser i 2011.

Tabel 6. Afgjorte undersøgelser iværksat i 2011.

	2011			2010
	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total	
Ingen reaktion	-	-	-	3
Påtale	-	2	2	2
Påbud	3	1	4	2
Indbragt for Revisornævnet	3	10	13	10
I alt	6	13	19	17

Erhvervsstyrelsen har endvidere hjemmel til at offentliggøre resultatet af en undersøgelse, jf. revisorlovens § 41. Det er styrelsens praksis – ud fra en konkret vurdering - kun at offentliggøre principielle afgørelser. Der har i perioden fra den 1. januar til den 31. december 2011 ikke været offentliggjort resultater fra undersøgelser iværksat i 2011.

Opfølgning på undersøgelser fra foregående redegørelse (2010)

I redegørelsen for 2010 fremgik, at der pr. 31. december 2010 var 13 verserende undersøgelser. Tabel 7 viser, hvorledes undersøgelserne er afgjort. I forbindelse med færdiggørelsen af de verserende undersøgelser for 2010 er en sag blevet udvidet med undersøgelse af, om revisor burde have givet supplerende oplysninger vedrørende en fonds ulovlige uddelinger, samt om revisor burde have taget forbehold for klassifikation af kapitalandele. I en anden sag vurderede styrelsen, at revisor havde dokumentation for ejerforhold vedrørende indskudte aktiver i forbindelse med revisors udarbejdelse af en vurderingsberetning. Der henvises i øvrigt til redegørelsen for 2010 for en gennemgang af de enkelte overtrædelser.

Tabel 7. Afgjorte undersøgelser der var verserende pr. 31. december 2010

	Statsautoriserede revisorer	Registrerede revisorer	Total
Påtale	2	-	2
Påbud	-	1	1
Indbragt for Revisornævnet	3	5	8
Oversendt til Revisortilsynet	-	-	-
I alt	5	6	11
Fortsat verserende	1	1	2
I alt	6	7	13

En verserende sag fra 2009 er i 2011 indbragt for Revisornævnet.

Perioden fra 1. januar til 31. maj 2012

Styrelsen havde pr. 31. december 2011 iværksat 20 sager, der endnu ikke var afgjort pr. 31. december 2011. Af disse har styrelsen afgjort 8 sager i perioden 1. januar – 31. maj 2012. Styrelsen har endvidere offentliggjort resultatet af en undersøgelse.

I samme periode har styrelsen modtaget 2 kendelser fra Revisornævnet. Begge sager blev vundet af styrelsen. De indklagede revisorer fik bøder på i alt kr. 200.000.

Endelig fik én revisor medhold af Erhvervsankenævnet i én sag.

2.1.3 Revisornævnets afgørelser i de indbragte sager

I tabel 8 er vist status på de af styrelsen indbragte sager for Revisornævnet.

Tabel 8. Status over de af styrelsen indbragte sager for Revisornævnet pr. 31. december 2011

	2009	2010	2011	I alt
Antal indbragte sager	1	13	22	36
Revisor idømt bøde	1	8	-	9
Revisor idømt advarsel	-	-	-	-
Revisor frifundet	-	-	-	-
Revisornævnet har afvist klagen	-	-	-	-
Endnu verserende sager	-	5	22	27

Revisornævnet har i 2011 færdigbehandlet ni af de af styrelsen indbragte sager. Da det i 2011 er første år, at Revisornævnet har truffet afgørelse i de af styrelsen indbragte sager, er status pr. 31. december 2011 således, at Revisornævnet har behandlet 9 af de indbragte sager, hvorfor 27 sager er verserende hos Revisornævnet. Revisornævnet har i de færdigbehandlede sager idømt de indklagede revisorer bøder for i alt t.kr. 1.150.

2.2 Internationalt samarbejde

Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for samarbejde og udveksling af oplysninger med tilsynsmyndigheder i andre lande.

2.2.1 EU/EØS-samarbejdet

Med EU's 8. direktiv om lovpligtig revision, der ligger til grund for revisorloven, er der etableret et formelt, forpligtende samarbejde mellem de offentlige tilsynsmyndigheder på revisionsområdet i alle EU- og EØS-lande. De offentlige revisortilsyn skal kunne foretage

undersøgelser, udveksle oplysninger m.v. EU-/EØS-landenes tilsynsmyndigheder på revisorområdet er i den forbindelse forpligtet til at udveksle oplysninger eller iværksætte en undersøgelse, hvis de anmodes herom af en tilsvarende myndighed i et andet EU-/EØS-land. Endvidere skal tilsynet kunne samarbejde med tredjelande (se følgende afsnit).

Erhvervsstyrelsen har i 2011 modtaget to henvendelser fra Norge vedrørende registreringsforhold og godkendelse af revisorer.

2.2.2 Samarbejde med tredjelande

Erhvervsstyrelsen har fortsat forhandlinger med det amerikanske revisortilsyn, PCAOB, om at indgå en samarbejdsaftale på tilsynsområdet og forventes endvidere at indgå aftaler med andre tredjelands tilsyn, herunder Japan.

2.2.3 Arbejde i internationale organer

Erhvervsstyrelsen har i 2011 deltaget i to internationale fora: European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB), der er en ekspertgruppe nedsat af EU-Kommissionen og International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), der er en organisation for uafhængige revisortilsynsmyndigheder fra hele verden.

Endvidere deltager Erhvervsstyrelsen i European Audit Inspection Group (EAIG), der er et samarbejde imellem en række europæiske tilsynsmyndigheder. EAIG har særligt fokus på den lovpligtige kvalitetskontrol.

European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB)

EU-Kommissionen nedsatte i december 2005 EGAOB, der består af repræsentanter for landenes revisortilsynsmyndigheder. Ekspertgruppen rådgiver Kommissionen, men træffer ikke formelle beslutninger. EGAOBs væsentligste opgaver er:

- 1) at lette samarbejdet og medvirke til erfaringsudveksling mellem tilsynsmyndighederne
- 2) at bidrage teknisk ved vurdering af samarbejde med 3. landes tilsynsmyndigheder
- 3) at bidrage teknisk til undersøgelse af ISAerne (de internationale revisionsstandarder) med henblik på anvendelse i EU.

Der har i 2011 været afholdt fire møder i EGAOB-regi, hvor Erhvervsstyrelsen har deltaget. Der har i 2011 særlig været fokus på samarbejde med tredje-lande, herunder forhandlinger med

PCAOB og ækvivalensvurderinger efter artikel 46 i 8. direktiv, samt drøftelser og reaktioner på EU-Kommissionens grønbog ”Revisionspolitik: læren af krisen” fra 13. oktober 2010.

EU-Kommissionen har den 30. november 2011 fremsat forslag til ændring af 8. direktiv om lovpligtig revision samt forslag til forordning om specifikke krav til revision af virksomheder af offentlig interesse. I forslaget lægges bl.a. op til, at EGAOB organisatorisk lægges ind under ESMA¹⁴.

Forhandlingerne af forslaget er påbegyndt i 2012 under det danske EU-formandskab.

European Audit Inspection Group (EAIG)

De nationale tilsynsmyndigheder i EU/EØS har på baggrund af en tilpasning af EGAOB's aktiviteter i eget regi oprettet en ny, selvstændig gruppe, kaldet European Audit Inspection Group (EAIG). Gruppen, der blev oprettet i slutningen af 2010, er således ikke underlagt EU-Kommissionen. I EAIG kan myndighederne med respekt for gældende tavshedspligtsregler drøfte resultater og observationer fra de nationale myndigheders tilsyn med revisorer. Fra dansk side deltager Erhvervsstyrelsen i møderne.

Gruppen har i 2011 afholdt fire møder. Gruppen har i 2011 drøftet resultaterne af det offentlige tilsyn i Europa på særlige områder, bl.a. på følgende områder:

- Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser, jf. ISA 315
- Kvalitetssikringsgennemgang af revisionsopgaver, jf. ISQC 1 og ISA 220
- Anvendelse af intern revisors arbejde, jf. ISA 610,
- Anvendelse af revisorudpeget eksperts arbejde, jf. ISA 620.

Gruppen har derudover afholdt møder med forskellige internationale og europæiske foreninger på revisorområdet.

International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)

Erhvervsstyrelsen er som offentligt tilsyn medlem af IFIAR. IFIAR er de uafhængige revisortilsynsmyndigheders globale organisation og er et ikke-forpligtende samarbejde mellem myndighederne fra 38 lande.

IFIAR afholder to årlige plenar-møder, hvor aktuelle emner tages op og diskuteres, bl.a. sammen med de 6 største globale revisionsnetværk og repræsentanter for regnskabsbrugerne. Erhvervsstyrelsen deltog i plenarmøderne, der fandt sted i henholdsvis april og september, hvor der fortsat er fokus på den nuværende markedssituation og resultaterne fra de udførte kvalitetskontroller. IFIAR har truffet beslutning om, at der fra 2014 kun afholdes et plenar-møde årligt.

Derudover afholder IFIAR hvert år en Inspection Workshop, hvor uafhængige kvalitetskontrollanter og andre medarbejdere fra tilsynsmyndighederne deltager og udveksler faglig viden, samt konkret erfaring fra kvalitetskontroller og fra tilsynsarbejdet generelt. Workshopen bruges til fortsat forbedring af tilsynsarbejdet hos de enkelte myndigheder. Erhvervsstyrelsen deltog i årets workshop, der fandt sted i februar.

¹⁴ European Securities and Markets Authority