

Af
Jakob Lentz
Amalie Kjær Hassager
Lars Kiertzner

Revisoransvar

9. udgave

 KARNOV
GROUP

Jakob Lentz, Amalie Kjær Hassager & Lars Kiertzner,
Revisoransvar
9. udgave/1. oplag
© Karnov Group Denmark A/S, København 2020

ISBN 978-87-619-4169-5

Omslag: Karnov Group Denmark A/S
Sats: Integra, Indien
Tryk: WDS, Polen

Denne bog er beskyttet i medfør af gældende dansk lov om ophavsret. Kopiering må kun ske i overensstemmelse med loven. Det betyder f.eks., at kopiering til undervisningsbrug kun må ske efter aftale med Copydan Tekst og Node. Alle rettigheder forbeholdes.

Indholdsfortegnelse

Forkortelsesliste	15
Introduktion	17
 <i>Kapitel 1</i>	
Revisor og revisors arbejde	19
Af Lars Kiertzner	
1. Revisors funktion	19
1.1. Revisors samfundsmæssige rolle og betydning	19
1.1.1. Uafhængighed	20
1.1.2. Kompetence	40
1.2. Klienters forventninger til revisor	45
1.3. Revisorerne	52
1.3.1. Godkendte statsautoriserede og registrerede revisorer	52
1.3.2. Revisorer/regnskabskyndige/bogholdere m.v. uden godkendelse	55
1.3.3. Offentlig revision	56
1.3.4. Interne revisorer	57
1.4. Forholdet til andre erhverv	58
1.4.1. Advokater	58
1.4.2. Konsulentfirmaer	62
1.4.3. Andre erhverv	64
2. Revisors opgaver og pligter	64
2.1. Rettigheder og formelle pligter i henhold til lovgivningen	64
2.1.1. Rettigheder	64
2.1.2. Formelle pligter	66
2.2. Revisors opgaver	71
2.2.1. Revision af regnskaber (ISA grundlag)	71
2.2.2. Revision efter en særlig dansk erklæringsstandard (Udvidet gennemgang)	75
2.2.3. Andre erklæringsopgaver med sikkerhed	77
2.2.4. Erklæringsopgaver uden sikkerhed	83

2.3. Rådgivning og assistance, der udelukkende er til hvergivers eget brug	85
3. Gennemførelse af revision efter ISA	87
3.1. Revisionsstandarder	87
3.2. Aftaler	89
3.3. Planlægning	90
3.4. Revisionens udførelse	92
3.4.1. Generelt	92
3.4.2. Finansiell revision	93
3.4.3. Fejl og besvigelser	94
3.4.4. Revisionsprocessen	97
3.4.5. Undersøgelsesadgang og mødedeltagelse	98
3.4.6. Forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision	100
3.5. Revisors konklusion	102
3.6. Revisors dokumentation	104
3.7. Revisors rapportering	107
3.7.1. Generelt	107
3.7.2. Reviderede fuldstændige regnskaber med generelt formål	108
3.7.3. Umodificeret konklusion og uden andre situationsbestemte afsnit	110
3.7.4. Modificeret konklusion	115
3.7.5. Andre oplysninger i revisionspåtegninger	121
3.7.5.1. Væsentlig usikkerhed om fortsat drift	122
3.7.5.2. Fremhævelser af forhold i regnskabet	122
3.7.5.3. Centrale forhold ved revisionen (Key Audit Matters)	124
3.7.5.4. Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen	126
3.7.5.5. Rapporteringsforpligtelser i henhold til bkg. 1468 § 7, stk. 2	127
3.7.6. Datering og underskrift	133
3.7.7. Urigtige skriftlige erklæringer – manglende kundskab	135
3.7.8. Rapportering til selskabets ledelse (eventuelt i revisionsprotokollen)	141
3.7.9. Andre revisionsopgaver	146
4. Udvidet gennemgang som »lovteknisk revision«	149
5. Andre opgaver	159
5.1. Accept og aftaler	159
5.2. Planlægning og udførelse	159

5.2.1. Review	159
5.2.2. Assistance med opstilling og aftalte arbejdshandlinger.	162
5.2.3. Andre erklæringsopgaver med sikkerhed	163
5.2.4. Rådgivning.	164
5.3. Rapportering	165
5.3.1. Review	166
5.3.2. Assistance med opstilling og aftalte arbejdshandlinger.	170
5.3.3. Andre erklæringsopgaver med sikkerhed	175
5.3.4. Rapportering – særlige erklæringstilfælde	176
6. Normer for revisors arbejde	179
6.1. Ethiske regler for revisorer	179
6.2. Standarder og udtalelser	179
6.3. Regnskabsvejledninger	182
7. Responsumudvalg	184
8. Offentlig kvalitetskontrol	186
8.1. Udvalgelse til kvalitetskontrol	189
8.2. Gennemførelse af kvalitetskontrollen.	191
8.3. Konsekvensbaseret afløb af en kvalitetskontrol.	193
9. Foreningsansvaret	195
9.1. Indledning	195
9.1.1. Oversigt og udviklingslinjer.	195
9.1.2. Tvungent medlemskab?	196
9.2. FSR - danske revisorer	197
9.2.1. Afvikling af foreningsbaseret disciplinærsystem og kvalitetskontrol	197
9.2.2. Eksklusion	198
9.3. Foreningen Danske Revisorer.	201
9.3.1. Modsvar til bestemmelser for godkendte revisorer . . .	201
9.3.2. En klagesags behandling	202
9.3.3. Responsumudvalget	202
9.3.4. Bestyrelsen	202
9.4. Efterprøvning af foreningernes afgørelser	203
Litteratur	204

Kapitel 2

Træk af revisorrettens historie.	207
Af Lars Kiertzner	
1. Ældre tid	207
1.1. Indledning – en profession født af insolvens og besvigelser. . .	207

2. De første revisor- og selskabslove	208
2.1. Loven om autoriserede revisorer af 1909	208
2.1.1. Private forslag.	208
2.1.2. Loven af 1909.	209
2.2. Aktieselskaber – lovene 1917 og 1930.	210
2.3. Pengeinstitutter	212
2.3.1. Sparekasser – lovene 1880, 1919 og 1937	212
2.3.2. Banker – lovene 1919 og 1930	213
3. Revisorloven af 1930, næringsloven af 1931 og relevante ændringer frem til 1967	213
3.1. Revisorloven af 1930.	213
3.2. Næringsloven af 1931	215
3.3. Relevante mindre ændringer frem til 1967	216
3.3.1. Opgaver med monopolstilling	216
3.3.2. Rettighedsfortabelse.	216
3.3.3. Rådgivning.	217
4. Ændret lovgivning fra 1967 til 1990	217
4.1. Ændrede revisorlove, herunder en ny type revisorer	217
4.1.1. Loven om statsautoriserede revisorer af 1967.	217
4.1.2. Lov om registrerede revisorer af 1970.	218
4.1.3. Revisorlovene af 1984	220
4.1.4. Ændringerne af revisorlovene i 1989.	221
4.2. Selskabs- og insolvenslovgivning m.v.	222
4.2.1. Selskabslove – herunder ApS som ny selskabstype og ÅRL som følge af medlemskab af EF	222
4.2.2. Konkursloven af 1977	226
4.2.3. Bogføringsloven	227
4.2.4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen får yderligere beføjelser	227
5. 1990'erne	228
5.1. Lovændringerne i 1991, herunder ”Lex Nordisk Fjer”	228
5.2. Lovændringerne i 1992	228
5.2.1. Selskabslovgivningen	228
5.2.2. Årsregnskabsloven	229
5.2.3. Revisorlovene	229
5.3. Revisorlovene 1994	230
5.4. Andre lovændringer og udviklingstræk i 1990'erne	232
6. Internationalisering efter år 2000	233
6.1. Indledning – fødslen af ”IFRS som godkendt af EU”	233
6.2. Økonomisk kriminalitet – baggrunden for RL § 22	234
6.3. Revisors uafhængighed – overvejelser forud for RL 2003.	235

6.4. ÅRL 2001 og restrukturering af selskabs- og revisionsregler	235
7. Liberalisering vs. kontrol – RL 2003 og RL 2008.	236
7.1. Revisorloven 2003	236
7.1.1. Internationalt ensartede regler.	236
7.1.2. Skandaler i vest	237
7.1.3. RL 2003	238
7.1.4. RL 2008	239
8. Reguleringen i kølvandet på finanskrisen, herunder især RL 2016.	240
8.1. Finanskrisen og dens eftervirkninger	240
8.2. Revisorlovgivningen 2016.	242
8.3. Én revisorstand	249
8.4. Anden regulering.	249
Litteratur	252

Kapitel 3

Det retlige grundlag for revisors arbejde	255
Af Jakob Lentz og Amalie Kjær Hassager	
1. Det offentligretlige grundlag	255
1.1. Opnåelse af godkendelse.	255
1.2. Revisionsvirksomheden.	260
1.3. Revisors rettigheder og pligter	261
1.4. Deponering af godkendelse	262
1.5. Ophør af godkendelse.	263
1.6. Klageadgang og sagsbehandling ved Erhvervsstyrelsen	265
1.7. Offentligt tilsyn	266
2. Det civilretlige grundlag	267
2.1. Aftalen mellem revisor og dennes klient.	267
2.1.1. Revision	269
2.1.2. Rådgivning.	272
2.1.3. Assistance.	275
2.2. Revisors honorar	276
2.2.1. Fast honorar.	276
2.2.2. Betaling efter regning.	277
2.2.3. Mangler ved arbejdet	284
2.3. Tilbageholdelse af regnskabsmateriale.	285
3. Ansvarsformerne og deres indbyrdes sammenhæng.	289
3.1. Den overordnede sammenhæng	289
3.2. Uagtsomhed, culpa og god skik	292
3.2.1. Strafferetlig uagtsomhed og culpa.	292

3.2.2. Culpa og god skik	294
3.2.3. Strafferetlig uagtsomhed og god skik	296
3.3. Sammenfatning	298
Litteratur	300

Kapitel 4

Revisors erstatningsretlige ansvar	305
Af Jakob Lentz og Amalie Kjær Hassager	
1. Indledning	305
1.1. Om erstatningsansvaret i almindelighed. Retskilderne	305
1.2. Professionsansvaret	309
1.3. Ansvar over for klient/tredjemand	313
2. Ansvarsgrundlaget	316
2.1. Culpabedømmelsen og god skik-reglerne	316
2.2. Ansvarsbedømmelsen inden for revisors enkelte arbejdsområder	324
2.2.1. Den egentlige revision	324
2.2.1.1. Besvigelser	324
2.2.1.2. Debitorer, varebeholdninger, igangværende arbejder m.m.	329
2.2.1.3. Forpligtelser m.m.	333
2.2.1.4. Andre fejl og forsømmelser i forbindelse med revisionen	334
2.2.1.5. Revisors eventuelle ansvar over for kreditorerne ved en virksomheds konkurs – going concern	335
2.2.2. Anden bistand	337
2.2.2.1. Ansvar i forbindelse med udvidet gennemgang, review og andre erklæringer med sikkerhed	337
2.2.2.2. Andre erklæringer uden sikkerhed	339
2.2.2.3. Praksis	339
2.2.2.4. Erklæringer og assistance til hvervgivers eget brug	346
2.2.3. Særligt om ansvar for rådgivning	347
3. Årsagsforbindelse og adækvans	354
4. Tabet	362
5. Klientens eller tredjemands egen skyld eller medvirken	365
6. Den ansvarsmæssige betydning af revisors erklæringer	371
6.1. Revisionspåtegninger	371
6.2. Andre erklæringer med sikkerhed	376
7. Revisors øvrige muligheder for at friholde sig for ansvar	380

8. Ansvar et mellem flere revisorer	386
8.1. Ansvar et mellem flere selvstændige revisorer	386
8.2. Ansvar et for medarbejdere	388
9. Forældelse af erstatningsansvar et	389
10. Forsikring	391
10.1. Indledning: Garanti- og ansvarsforsikring	391
10.2. Garantiforsikring	392
10.3. Revisoransvarsforsikring	394
Bilag 1	397
Bilag 2	398
Litteratur	403

Kapitel 5

Strafansvar et	409
Af Jakob Lentz og Amalie Kjær Hassager	
1. Indledning	409
2. De almindelige strafbarhedsbetingelser	410
2.1. Krav et om lovhjemmel	410
2.1.1. Det objektive krav	410
2.1.2. Nødvendig udfyldning	411
2.1.3. Forsøg	411
2.1.4. Medvirken	413
2.1.5. Fortolkning	413
2.1.6. Passivitet	414
2.2. Tilregnelser og straffrihedsgrunde	416
2.2.1. Objektivt ansvar	416
2.2.2. Tilregnelserbegrebet	416
2.2.3. Forsæt	418
2.2.4. Grov uagtsomhed	419
2.2.5. Uagtsomhedsbegrebet	420
2.2.6. Straffrihedsgrunde	421
2.3. Selskabsansvar	422
3. Almindelige strafferegler	423
4. Strafansvar for erklæringer m.m.	427
4.1. Indledning	427
4.2. Undladte erklæringer	428
4.2.1. Undladelse	428
4.2.2. Besvigelser	428
4.2.3. Indberetnings- og anmeldelsespligter	433
4.2.3.1. Grove økonomiske forbrydelser	433
4.2.3.2. Hvidvask og finansiering af terrorisme	437

4.2.4. Oplysningspligter	441
4.2.5. Vidnepligter m.v.	442
4.3. Erklæringer på utilstrækkeligt grundlag	449
4.4. Usande erklæringer	451
4.5. Falske erklæringer	454
4.6. Krænkende erklæringer	457
4.6.1. Fredskrænkelser	457
4.6.2. Ærekrænkelser	458
4.7. Erklæringer i strid med tavshedspligten	461
4.7.1. Straffeloven	461
4.7.2. Markedsføringsloven	465
4.7.3. Ret til at bryde tavshedspligten	466
4.7.4. Pligt til at bryde tavshedspligten	468
4.7.5. Medarbejdere	471
5. Andre lovovertrædelser	471
5.1. Alment	471
5.2. Stillingsmisbrug	472
5.3. Bestikkelse	473
6. Medvirken	474
6.1. De almindelige medvirkensregler	474
6.2. Medhjælpere og ansvar	479
6.3. Ansvar for kolleger	481
7. Sanktionerne	481
7.1. Straffene og strafudmåling	481
7.2. Rettighedsfrakendelse	482
8. Særligt om international strafferet	486
8.1. Kriminalitet begået i Danmark	486
8.2. Grundprincipper	487
8.3. Reglernes territoriale begrænsning	488
8.4. Domstolenes kompetence	491
8.5. Overførsel af strafforfølgning	494
Litteratur	495

Kapitel 6

Disciplinæransvaret	505
Af Jakob Lentz, Amalie Kjær Hassager og Lars Kiertzner	
1. Grundtræk og oversigt	505
1.1. Indledning	505
1.2. Disciplinæransvarets karakter	506
1.3. Offentligt disciplinæransvar	507
1.4. Oversigt	508

2. Nævnsprocessen	509
2.1. Nævnets sammensætning, opbygning og kompetence . . .	511
2.1.1. Revisornævnets sammensætning og opbygning . . .	511
2.1.2. Revisornævnets funktionelle kompetence	513
2.1.3. »Opgaver efter § 1, stk. 2 og 3«	515
2.1.4. Indbringelsesadgang	521
2.1.5. Nævnets saglige kompetence	534
2.1.5.1. Klager i kollegiale spørgsmål	534
2.1.5.2. Klager over revisors honorar	534
2.1.5.3. Revisors adfærd qua revisor	536
2.1.5.4. Særligt om konsulentvirksomheders ansvar	539
2.1.5.5. Afgrænsning over for straf- og erstatningsansvar	540
2.2. Proceduren ved nævnsbehandlingen	544
2.2.1. Generelt	544
2.2.2. Særlige spørgsmål.	548
2.2.2.1. Er nævnet bundet af parternes klageangivelser?	548
2.2.2.2. Sagens oplysning.	552
2.2.2.3. Medinddragelse af revisionsvirk- somheden	558
2.3. Behandlede sager ved nævnene	560
3. Ansvarsgrundlaget.	563
3.1. Indledning	563
3.2. Disciplinæransvarets objektive område	564
3.2.1. God revisorskik	567
3.2.1.1. God revisorskik vs. professionens egen regulering	568
3.2.1.2. Samlebegrebet god revisorskik og forholdet til andre god skik regler	569
3.2.1.3. God revisorskik og anden lovgivnings god skik- og straffebestemmelser	569
3.2.1.4. Indholdet af god revisorskik i forskellige sammenhænge.	572
3.2.1.5. Nøjagtighed og hurtighed.	575
3.2.1.6. De etiske grundprincipper	576
3.2.1.7. Sammenfatning.	579
3.2.1.8. Vurdering af begrebet som hjemmel for en disciplinær sanktion.	579
3.2.2. Erklæringer uden sikkerhed.	582

3.3. Subjektive betingelser for pålæggelse af ansvar	584
3.4. Særligt om rettighedsfrakendelse og forbud	587
3.4.1. Grov eller oftere gentagen forsømmelse – samt fremtidig adfærd.	588
3.4.2. Revisors omdømme	592
3.5. Særligt om revisionsvirksomheder	594
3.5.1. Virksomhedens medansvar	595
3.5.2. Virksomhedens direkte ansvar.	603
3.6. Forældelse	607
4. Sanktionerne og deres faktiske anvendelse	611
4.1. Indledning	611
4.1.1. Sanktionstyperne	611
4.1.2. Overgangsproblemer	612
4.2. Advarsel.	617
4.3. Bøde.	618
4.4. De nye sanktionsformer i RL 2016.	625
4.5. Frakendelse af godkendelse	627
5. Prøvelse af nævnets afgørelser.	631
5.1. Afgørelser i henhold til RL § 44, stk. 1	631
5.2. Krav om indbringelse af afgørelser (frakendelser mv.) . . .	632
Litteratur	634
Lovregister.	639
Afgørelsesregister	649
Stikordsregister	659