



**REVISORKOMMISSIONENS  
REDEGØRELSE OG ANALYSE**

vedrørende

**REVISORNÆVNETS PRAKSIS FOR  
FRAKENDELSE AF REVISORERS GODKENDELSE**

- forslag til nye sanktioner m.v.

*Revisorkommissionen oktober 2014*



## Indhold

<b>Kapitel 1 - Indledning</b> .....	<b>6</b>
1 Kommissorium.....	6
2 Revisorkommissionens sammensætning.....	7
<b>Kapitel 2 - Sammenfatning</b> .....	<b>9</b>
Revisorkommissionens vurdering og forslag .....	9
2.1 Revisorlovens bestemmelse om frakendelse af en revisors godkendelse.....	9
2.2 Forslag om nye sanktionsformer .....	10
2.3 Øvrige forslag.....	11
<b>Kapitel 3 - Revisornævnets og sammenlignelige nævns praksis for rettighedsfrakendelse</b> .....	<b>12</b>
3.1 Revisornævnet .....	12
3.1.1 Revisornævnets praksis .....	13
3.1.2 Sammenfatning af Revisornævnets praksis .....	16
3.2 Frakendelse - sammenlignelige nævn .....	17
3.2.1 Advokatnævnet .....	17
3.2.2 Disciplinærnævnet for Ejendomsrådgivere.....	18
3.2.3 Bemærkninger til praksis i Advokatnævnet og Disciplinærnævnet for Ejendomsrådgivere .....	19
3.3 Revisorkommissionens vurdering .....	19
<b>Kapitel 4 - Rettighedsfrakendelse efter straffelovens § 79</b> .....	<b>21</b>
4.1 Straffelovens § 79.....	21
4.2 Praksis efter straffelovens § 79, stk. 1 .....	21
4.2.1 Revisorer.....	21
4.2.2 Advokater .....	22
4.3 Praksis efter straffelovens § 79, stk. 2, 1 pkt.....	22
4.4 Praksis efter straffelovens § 79, stk. 2, 2 pkt.....	23
4.5 Straffelovens betingelser for rettighedsfrakendelse sammenholdt med revisorlovens betingelser ....	23
<b>Kapitel 5 - Analyse af Revisornævnets praksis</b> .....	<b>24</b>
5.1 Nærmere analyse af de enkelte led i revisorlovens § 44, stk. 2 .....	24
5.1.1 Forseelsens grovhed, jf. revisorlovens § 44, stk. 2, 1. pkt., <i>"grov ... forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed"</i> .....	24
5.1.2 Gentaget forsømmelse, jf. § 44, stk. 2, 1. pkt. <i>"... oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed"</i> .....	25
5.1.3 Risiko for gentagelse, jf. § 44, stk. 2, 1. pkt., <i>"ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde"</i> .....	26
5.1.4 Revisors omdømme, jf. § 44, stk. 2, 2. pkt., <i>"...revisors omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret"</i> .....	26

5.2 Revisorkommissionens vurdering .....	27
<b>Kapitel 6 - Udvalgte afgørelser fra Revisornævnet.....</b>	<b>29</b>
6.1 Erklæringer i forbindelse med vurderinger ved stiftelse af selskaber.....	29
6.2 Inhabilitet.....	29
6.2.1 Inhabilitet - nærstående .....	29
6.2.2 Inhabilitet – krydsende revision.....	30
6.2.3 Inhabilitet – resultatafhængigt honorar.....	31
6.3 Større bøder – særlige tilfælde.....	31
<b>Kapitel 7 – Rettighedsfrakendelse i udvalgte lande .....</b>	<b>34</b>
7.1. Sverige.....	34
7.1.1. De overordnede rammer.....	34
7.1.2. Sanktionsformer.....	35
7.1.3. Betingelser for frakendelse af en revisors godkendelse.....	36
7.1.4. Frakendelse af revisors godkendelse i tal.....	37
7.1.5. Klageberettigede og indtræden .....	38
7.2. Norge .....	38
7.2.1. De overordnede rammer .....	38
7.2.2. Sanktionsformer.....	39
7.3. Sammenfatning.....	43
<b>Kapitel 8 - Forslag til nye sanktionsformer .....</b>	<b>44</b>
8.1 Skærpet overvågning i form af fornyet kvalitetskontrol .....	44
8.2 Betinget frakendelse af revisors godkendelse.....	46
8.3 Delvis frakendelse af revisors godkendelse/begrænsning i godkendelsen .....	47
8.4 Forhold til EU-retten.....	48
8.5 Sammenfatning.....	48
<b>Kapitel 9 - Adgang for det offentlige til at indtræde i klager indbragt for Revisornævnet.....</b>	<b>50</b>
9.1 Revisornævnet.....	50
9.2 Advokatnævnet.....	50
9.3 Klager ved Revisornævnet.....	51
9.4 Indtræden i sager ved Revisornævnet.....	52
9.5 Placering af kompetencen til at indtræde i sager ved Revisornævnet.....	53
9.6 Registrering af oplysning om Revisornævnets afgørelser.....	54
9.7 Sammenfatning.....	55

<b>BILAG .....</b>	<b>56</b>
Bilag 1 Hvem klager til Revisornævnet? (oversigt over klager indgivet til Revisornævnet 2009-2013 fordelt på "typer" af klagere).....	56
Bilag 2 Antal kendelser afsagt af Revisornævnet <sup>1</sup> om frakendelse .....	57

# Kapitel 1 - Indledning

## 1 Kommissorium

Erhvervsstyrelsen har i februar 2014 anmodet Revisorkommissionen om at foretage en analyse af Revisornævnets praksis efter revisorlovens § 44, stk. 2, for frakendelse af en revisors godkendelse.

Om baggrunden for Erhvervsstyrelsens anmodning fremgår, at de *”seneste år har været præget af flere konkurser, hvor revisors rolle ikke mindst i medierne er blevet draget i tvivl. Samtidig har Revisortilsynet i sine årlige redegørelser peget på, at der er et fortsat behov for forbedringer i revisorerne arbejde - omfang og typer af fejl og mangler er de samme fra år til år. Såvel fra offentligheden som fra revisorbranchen har der i gentagne tilfælde været efterspurgt skarpere sanktioner - navnlig at de såkaldte ”brodne kar” bør fratages retten til at virke som godkendt revisor.”*

Af anmodningen fremgår i øvrigt:

*”I forbindelse med Kommissionens arbejde ønsker styrelsen, at Kommissionen særligt foretager en vurdering af:*

- *Den nuværende praksis for frakendelse af en revisors godkendelse. På baggrund af konkrete sager, der har været indbragt for Revisornævnet, ønskes en identifikation af de typer af sager, hvor spørgsmålet om frakendelse af en revisors godkendelse enten har været eller burde være rejst. Samtidig ønskes for hver sagstype en vurdering af, om der på baggrund af nævnets praksis er behov for en lovændring med henblik på, at der i større omfang end hidtil kan ske frakendelse*
- *Om Revisorkommissionen finder behov for administrative tiltag, der kan fremme anvendelsen af frakendelse som sanktion - fx løbende orientering om sager, der er indbragt for Revisornævnet, overblik over påtaler fra Revisortilsynet eller mulighed for intervention i sager indbragt af andre parter? Hvilke administrative tiltag er velegnede? Er der alternativer til frakendelse, der ikke har været anvendt hidtil?*

Som et led i undersøgelsen ønskes belyst:

- *De generelle rammer for rettighedsfrakendelse efter straffeloven, herunder praksis efter straffelovens § 79 for frakendelse af en revisors godkendelse som statsautoriseret eller registreret revisor.*
- *I hvilket omfang gælder der for andre erhverv, fx advokater en frakendelsesmulighed som en disciplinær sanktion? Kun erhverv, som Revisorkommissionen vurderer er sammenlignelige med revisorerhvervet, er relevante.*

- *Revisorlovens rammer for frakendelse af en revisors godkendelse. Hvilke betingelser gælder for frakendelse af en revisors godkendelse som statsautoriseret eller registreret revisor? Hvor udbredt er frakendelse af en revisors godkendelse? Udbredelsen ønskes belyst i forhold til antallet af sager, hvor der nedlægges påstand om frakendelse, og ønskes sammenholdt med praksis fra andre erhverv, som er sammenlignelige med revisorerhvervet.*
- *Revisornævnets praksis for frakendelse af en revisors godkendelse. Hvordan fortolker Revisornævnet de centrale kriterier om grovhed, gentagelse og risiko for fremtidig gentagelse? Svarer denne fortolkning til praksis efter straffeloven og frakendelsespraksis for andre beslægtede erhverv?*
- *Modstående hensyn ved frakendelse af retten til at udøve et erhverv. Hvordan afgrænses og afvejes interesserne omkring spørgsmålet om frakendelse? Hvilke skadevirkninger er der ved en praksis, der er henholdsvis for restriktiv og for liberal med frakendelser? Er der forskel på afvejningen i sager om revisorerhvervet sammenholdt med andre erhverv?*

*Såfremt Revisorkommissionen på baggrund af analysen vurderer, at der er behov for videre muligheder for frakendelse af en revisors godkendelse, ønsker styrelsen, at kommissionen nærmere beskriver tilfælde, hvor der efter kommissionens opfattelse i større omfang end hidtil bør kunne ske frakendelse af en revisors godkendelse. Kommissionen bør i denne forbindelse vurdere, om en lovændring er nødvendig og hensigtsmæssig, eller om styrelsen ved administrative tiltag eller andet kan fremme, at der i større omfang sker frakendelse eller tages stilling til, om frakendelse kan ske.*

*Erfaringer fra udenlandsk praksis inddrages i det omfang det er relevant og muligt at indhente sådanne oplysninger.*

*Analyser, overvejelser og anbefalinger sammenfattes i en redegørelse, der afgives til Erhvervsstyrelsen inden udgangen af oktober måned 2014.”*

## **2 Revisorkommissionens sammensætning**

Revisorkommissionens sammensætning i forbindelse med analysearbejdet var ved arbejdets afslutning:

Advokat, dr. jur. Thorbjørn Sofsrud, (formand)

Statsautoriseret revisor Stine Grothen

Statsautoriseret revisor Jan Bo Hansen

Statsautoriseret revisor Finn Sørensen

Registreret revisor Helle Vestergård Ebsen

Registreret revisor Bent Vestergaard

Chefkonsulent Per Gotfredsen

Tidligere retspræsident Erik S.M. Hansen

Advokat Piya Mukherjee  
Juridisk konsulent Lene Nielsen  
Professor, Ph.d. Christian Schultz

Chefkonsulent Merete Sejten, specialkonsulent Henrik Davidsen og ekspeditionssekretær Camilla Ackey Wolf, Erhvervsstyrelsen har bistået Revisorkommissionen som sekretariat.



## Kapitel 2 - Sammenfatning

### Revisorkommissionens vurdering og forslag

Revisorkommissionen har ikke set det som et mål i sig selv at fremkomme med forslag, således at Revisornævnet i større omfang end hidtil kan frakende en revisor godkendelsen. Det afgørende for Kommissionen har været at fremsætte sådanne forslag, som på sigt kan forventes at føre til en større opmærksomhed på betydningen af kvalitet i revisionen og fremme en forbedret revisionskvalitet.

Det er Revisorkommissionens vurdering, at Revisornævnet stiller strenge krav for at frakende en revisor godkendelsen som revisor. Dette er velbegrundet, idet der er tale om en særdeles indgribende sanktion for den pågældende, som i frakendelsesperioden er afskåret fra at afgive erklæringer som statsautoriseret/registreret revisor. Frakendelse bør derfor være reserveret til tilfælde af grove og alvorlige overtrædelser af revisors pligter som revisor, ligesom der af retssikkerhedsmæssige grunde bør foreligge et sikkert grundlag, forinden der sker frakendelse.

En gennemførelse af Revisorkommissionens forslag vil give myndighederne nye instrumenter i tilsynsbeføjelsen, ligesom "svage" revisorer i stigende omfang forventes at vælge at deponere godkendelsen som revisor. En vis sanering i branchen må derfor imødeses. Samtidig forventer Revisorkommissionen, at Revisornævnet i lidt flere tilfælde end hidtil vil frakende revisorer godkendelsen som statsautoriseret/registreret revisor.

### 2.1 Revisorlovens bestemmelse om frakendelse af en revisors godkendelse

Revisornævnets praksis for frakendelse af revisors godkendelse lægger sig tæt op ad og er i overensstemmelse med praksis for at frakende en advokat bestallingen, jf. herved det nedenfor under kapitel 3, pkt. 3.1.2, fra nævnets årsberetning for 2011 citerede.

Advokatnævnets og Disciplinærnævnet for Ejendomsmægleres praksis for frakendelse angår vurderingen af en - i det væsentligste - partsrepræsentants udøvelse af sin profession, mens der ved Revisornævnets vurdering af en klage over en revisor indgår kreditorinteresser, samhandelsparters interesser, investorinteresser og øvrige offentlige interesser og hensyn.

Af lovbemærkningerne til den gældende § 43 i revisorloven fremgår, at *"Revisorerne må i uddannelses- og erhvervsmæssig betydning ganske ligestilles med advokaterne. ... De 2 nævn [Advokatnævnet og Revisornævnet] kan ganske sidestilles i henseende til den betydning, de har samfundsmæssigt."* På denne baggrund **vurderer** Revisorkommissionen, at Revisornævnets praksis er i overensstemmelse med gældende ret. Herved bemærkes, at en gennemgang af praksis for de senere år dog kan lede til den konklusion, at frakendelse kunne have været statueret i enkelte tilfælde, men ikke skete, da spørgsmålet ikke var til påkendelse.

Det kan imidlertid diskuteres, om Revisornævnets praksis for frakendelse er for restriktiv henset til, at revisor, jf. revisorlovens § 16, er offentlighedens tillidsrepræsentant og som sådan varetager væsentlige samfundsinteresser, hvorimod en advokat typisk alene optræder som repræsentant for en part. Denne forskel synes ikke at afspejle sig i praksis med hensyn til vurderingen af de betingelser, der skal være til stede for at frakende en revisor godkendelsen.

Revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant spiller en central rolle for de myndigheder, der i Sverige (Revisorsnämnden) og i Norge (Finanstilsynet) har samme funktion som Revisornævnet med hensyn til frakendelse af en revisors godkendelse. Sammenlignes anvendelsen af sanktioner i Danmark med Sverige og Norge, er det bemærkelsesværdigt, at frakendelse af en revisors godkendelse anvendes væsentligt hyppigere i disse lande.

På denne baggrund **anbefaler** Revisorkommissionen, at der foretages en lovændring af revisorlovens § 44, stk. 2, således at det tydeliggøres, at der i forbindelse med vurderingen af, om der er grundlag for at statuere frakendelse i en konkret sag, i højere grad lægges vægt på, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant. En sådan ændring, der vil kunne foretages i forbindelse med den forestående implementering af direktiv 2014/56EU, vil bl.a. medføre, at der kunne lægges en vis afstand til den praksis for frakendelse af en advokats bestalling, der blev fastlagt i UfR2012.616H. De forslag, som fremgår umiddelbart nedenfor om skærpet overvågning og betinget frakendelse, skal ses i denne sammenhæng.

## 2.2 Forslag om nye sanktionsformer

Det er desuden Revisorkommissionens **vurdering**, at det vil være hensigtsmæssigt at implementere sådanne nye sanktionsformer, der kan give et tydeligt signal til en revisor, som "nærmer sig" en frakendelse, om at forbedre kvaliteten i erklæringsarbejdet, alternativt at overveje sit fortsatte virke som godkendt revisor. Der kan således etableres yderligere incitament, der styrker viljen til og forståelsen for, at kvalitet i revision har samfundsmæssig betydning. Kommissionen anbefaler på denne baggrund følgende tiltag:

1. At Revisornævnet får hjemmel til at:

- Frakende en revisor dennes godkendelse betinget på vilkår, at den pågældende i en prøvetid på fem år regnet fra nævnets afgørelse (eller endelig dom, hvor sagen indbringes for domstolene) ikke tilsidesætter god revisorskik under sådanne omstændigheder, at revisor efter en samlet bedømmelse, herunder af det forhold som den betingede frakendelse vedrørte, skal frakendes sin godkendelse.

2. At Revisortilsynet i forbindelse med afslutningen af en kvalitetskontrol får hjemmel til at:

- Pålægge en godkendt revisor en skærpet overvågning i form af op til fire yderligere kvalitetskontroller fra tilsynet inden for en periode på op til fem år.

3. At Erhvervsstyrelsen i forbindelse med afslutningen af en undersøgelse efter revisorlovens § 37 får hjemmel til at:

- Pålægge en revisionsvirksomhed pligt til at underkaste sig en fornyet kvalitetskontrol fra Revisortilsynet inden for en nærmere fastsat periode og

- Pålægge en godkendt revisor pligt til at underkaste sig en skærpet overvågning i form af op til fire yderligere kvalitetskontroller fra Revisortilsynet inden for en periode på op til fem år.

Om den nærmere baggrund for forslagene henvises til kapitel 8.

### **2.3 Øvrige forslag**

Revisorkommissionen anbefaler desuden:

- Etablering af en ordning, hvorefter det offentlige får adgang til at indtræde i alle klager ved Revisornævnet med henblik på nedlæggelse af påstand om frakendelse af revisors godkendelse (herunder betinget frakendelse) som revisor efter revisorloven, hvor det skønnes, at en sådan sanktion bør komme i anvendelse,
- At en sådan kompetence til at indtræde i klager ved Revisornævnet henlægges til Erhvervsstyrelsen,
- At ordningen kombineres med en underretningspligt for Revisornævnet til Erhvervsstyrelsen om klager indgivet af andre end Erhvervsstyrelsen,
- At det i bekendtgørelsen om Revisornævnet, på nævnets hjemmeside samt i nævnets klagevejledning præciseres, at nævnet kun tager stilling til, om en indklaget revisors godkendelse som revisor kan frakendes, når klageren har nedlagt udtrykkelig påstand herom og
- At der foretages en central registrering af afgørelser fra Revisornævnet, hvor nævnet har meddelt en advarsel, strafbortfald eller idømt en bøde.

Om baggrunden herfor henvises til kapitel 9.

## Kapitel 3 - Revisornævnets og sammenlignelige nævns praksis for rettighedsfrakendelse

I dette kapitel beskrives Revisornævnets praksis for frakendelse af godkendelsen som revisor. Endvidere omtales sammenlignelige nævns praksis for rettighedsfrakendelse. Revisorkommissionen har valgt at beskrive Advokatnævnets praksis for frakendelse af advokaters ret til at udøve advokatvirksomhed samt Disciplinærnævnet for Ejendomsmægleres praksis for at begrænse ejendomsmægleres adgang til at udøve ejendomsformidling.

### 3.1 Revisornævnet

Revisornævnet (nævnet) kan efter § 44, stk. 1, i revisorloven (lov nr. 468 af 17. juni 2008) pålægge en revisor en bøde på ikke over 300.000 kr. for tilsidesættelsen af dennes pligter ved udførelse af opgaver efter lovens § 1, stk. 2 og 3, om afgivelse af erklæringer.

Efter § 44, stk. 2, kan nævnet frakende en revisor godkendelsen som (statsautoriseret eller registreret) revisor for en periode på fra seks måneder til fem år eller indtil videre. Af § 44, stk. 2, fremgår:

*”Hvis en revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, kan Revisornævnet frakende godkendelsen for en periode på 6 måneder og indtil 5 år eller indtil videre. Det samme gælder, hvis revisors omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret, at der er nærliggende fare for, at revisor ikke kan varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 52 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.”*

Der er således to situationer, hvor nævnet kan anvende frakendelse som sanktion over for en indklaget revisor:

- Hvis revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed. Samtidig skal de udviste forhold give grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, (§ 44, stk. 2, 1. pkt.).
- Hvis revisors omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret, at der er nærliggende fare for, at pågældende ikke på forsvarlig måde kan varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant (§ 44, stk. 2, 2. pkt.). (Under tilsvarende betingelser kan nævnet frakende en *revisionsvirksomhed* godkendelsen, jf. lovens § 44, stk. 4, 3. pkt.).

### 3.1.1 Revisornævnets praksis

De nedenfor anførte afgørelser angår ni afgørelser om frakendelse i medfør af § 44, stk. 2, 1. pkt. (2003-lovens § 20, stk. 2) og en afgørelse om frakendelse i medfør af § 44, stk. 2, 2. pkt.

3.1.1.1 En revisor blev ved *kendelse af 14. november 1990 (1988-43.228-01)* af nævnets flertal frakendt godkendelsen i fem år, idet indklagede bl.a. blev anset for skyldig i fire klagepunkter vedrørende revisionen af en banks årsregnskab. Indklagede indbragte sagen for Østre Landsret, som ved *dom af 30. september 1992* ikke anså alle klagepunkter for bevist. Landsretten ikendte en bøde på 5.000 kr.

3.1.1.2 En revisor var i 1999 ikendt en bøde på 25.000 kr., i 2002 en bøde på 100.000 kr. og i 2003 en tillægsbøde på 25.000 kr. Sagerne angik alle tilsidesættelse af god revisorskik (manglende forbehold, revisionspåtegning stemte ikke overens med faktisk udført arbejde, overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen). Revisor var nu indklaget for afgivelse af en blank revisionspåtegning uden at have foretaget nogen revisions handlinger. Ved *kendelse af 25. april 2006 (26-2005-R)* fandt nævnet, at indklagede groft havde tilsidesat god revisorskik. Nævnet pålagde, jf. dagældende straffelovs § 87 ingen bøde, men frakendte indklagedes godkendelse for en periode på fem år. I præmisserne anførte nævnet: *"Da indklagede således gentagne gange groft har tilsidesat god revisorskik og vist fuldstændig manglende forståelse for revision, og nu på ny som ovenfor konstateret har tilsidesat de helt grundlæggende pligter, der påhviler en registreret revisor, finder nævnet grund til at antage, at indklagede ikke i fremtiden vil udøve virksomhed som registreret revisor på forsvarlig måde ..."*.

3.1.1.3 En revisionsvirksomhed (en enkeltmandsvirksomhed), der var udtaget til kvalitetskontrol i 2004, havde ikke etableret eller implementeret et kvalitetssikringssystem og blev af Revisortilsynet udtaget til fornyet kontrol i 2005, hvor kvalitetssikringssystemet forsat ikke var etableret. Ved *kendelse af 29. december 2006 (38-2005-R og 34-2006-R)* fandt nævnet, at virksomheden forsat ikke levede op til kravet om et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem. Den samtidig indklagede revisor havde tilsidesat god revisorskik ved tilsidesættelse af flere bestemmelser i erklæringsbekendtgørelsen. Nævnet pålagde den indklagede revisor en bøde på 25.000 kr., men afviste Revisortilsynets påstand om rettighedsfrakendelse, der var begrundet i, at det var anden gang revisors virksomhed var indbragt for nævnet for samme forhold: *"Allerede fordi indklagede registreret revisor R ikke tidligere af Disciplinærnævnet er fundet skyldig i tilsidesættelse af sine pligter som revisor ..."*.

3.1.1.4 En revisor var i 2004 ikendt en bøde på 10.000 kr. for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen og for at have handlet i strid med god revisorskik. Ved *kendelse af 13. maj 2008 (55-2007-R)* fandt nævnet, at indklagede havde tilsidesat god revisorskik ved ikke at have affattet en revisionspåtegning i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen samt ved manglende dokumentation for udført arbejde. Nævnet pålagde indklagede en bøde på 25.000 kr., idet nævnet tillagde afgørelsen fra 2004 gentagelsesvirkning, men afviste samtidig Revisortilsynets påstand om frakendelse, idet nævnet udtalte: *"Der er intet grundlag for i en sag som den foreliggende at frakende revisor personligt beskikkelsen som registreret revisor ..."*.

3.1.1.5 En revisor var i 2003 ikendt en bøde på 150.000 kr. for *"særdeles groft at have tilsidesat sin pligt til at udføre sit hverv med omhu og nøjagtighed og i overensstemmelse med god revisorskik"*. Revisor var nu indklaget på baggrund af kvalitetskontroller i årene 2006, 2007 og 2009. Ved

kendelse af 30. marts 2011(45-2007S, 64-2008-S og 24-2010) blev revisor pålagt en bøde på 10.000 kr. for at have handlet i strid med god revisorskik ved at have afgivet en bekræftende konklusion i en erklæring, selvom der alene var foretaget review, samt for mindre betydende forhold. Nævnet afviste frakendelse, idet nævnet ikke fandt, *"at de foreliggende tilsidesættelser af god revisorskik - der for så vidt de to konkrete sager er af formel karakter - af indklagede personligt kan medføre en frakendelse af godkendelsen som revisor, heller ikke selv om indklagede personligt tidligere er idømt en bøde for tilsidesættelse af god revisorskik. Nævnet har ikke fundet, at der er tale om oftere gentaget forsømmelse eller at der er tale om grov forsømmelse således som bestemmelsens ordlyd fordrer. Nævnet finder endvidere ikke, at Tilsynet mod indklagedes benægtelse har godtgjort, at indklagede ikke har vilje til at overholde gældende regelsæt på området."*

3.1.1.6 En revisor var i 2001 ikendt en bøde på 10.000 kr. for uberettiget tilbageholdelse af regnskabsmateriale samt for unkladelse af at besvare henvendelser. Den aktuelle klage angik indklagedes uafhængighed. Ved *kendelse af 29. juni 2011(35/2010)* pålagde nævnet indklagede en bøde på 100.000 kr. for overtrædelse af lovens bestemmelse herom. Nævnet afviste rettighedsfrakendelse og udtalte: *"Selv om der således foreligger et alvorligt brud på god revisorskik, finder Revisornævnet, at det foreliggende, enkeltstående tilfælde ikke har en sådan grovhed, at det i sig selv kan begrunde frakendelse efter § 44, stk. 2, 1. pkt. Herefter, og da der heller ikke foreligger oftere gentaget forsømmelse, frifindes indklagede for påstanden om frakendelse ..."*

3.1.1.7 En revisor var i 2003 ikendt en bøde på 100.000 kr. for unkladelse af i en revisionspåtegning at tage fornødent forbehold samt i 2008 en bøde på 100.000 kr. for i tre tilfælde at have afgivet revisionspåtegninger, uanset pågældende ikke havde været tilknyttet en registreret revisionsvirksomhed. Den aktuelle klage angik indklagedes inhabilitet, idet indklagede, uanset at han var bestyrelsesformand i tre selskaber, havde afgivet erklæringer på selskabernes åbningsbalancer. Endvidere angik klagen mangler ved de afgivne erklæringer. Ved *kendelse af 5. oktober 2012 (38/2011)* anså nævnet indklagede for skyldig i overtrædelse af lovens § 24 om uafhængighed, som nævnet karakteriserede som *"... en tilsidesættelse af revisorstandens kendemærke - uafhængigheden som offentlighedens tillidsrepræsentant."* Nævnet pålagde indklagede en bøde på 125.000 kr., men påkendte ikke i realiteten klagen vedrørende erklæringsarbejdet, da strafansvaret herfor ansås for absorberet af forholdet om uafhængighed. Nævnet bemærkede, at da forstraffene ikke angik tilsvarende overtrædelser, var de ikke tillagt betydning ved udmålingen af bøden. Over for Erhvervsstyrelsens påstand om frakendelse bemærkede nævnet, at styrelsen ikke havde præciseret, om § 44, stk. 2, 1. eller 2. pkt., blev påberåbt. Nævnet fremhævede, at indklagede *"nu tre gange inden for en periode på ca. ni år [var] fundet skyldig i alvorlige tilsidesættelser af god revisorskik"*, og at der således ikke var tale om afgørelser inden for et kortere tidsinterval. De tidligere pålagte bøder var betydelige men dog ikke i den øverste del af bøderammen på 300.000 kr. Nævnet udtalte herefter: *"Hertil kommer, at Erhvervsstyrelsen navnlig har begrundet påstanden om frakendelse med henvisning til sagens forhold 2, der - som ovenfor anført - ikke er taget under påkendelse af nævnet og ikke er tillagt betydning ved sanktionsfastsættelsen. Efter en helhedsbedømmelse af de foreliggende overtrædelsers karakter, alvor og hyppighed og med en vis hensyntagen til retspraksis om frakendelse inden for beslægtede erhverv, jf. Højesterets dom i UfR2012.616H, finder nævnet herefter, at der ikke er tilstrækkeligt grundlag for frakendelse ..."*

3.1.1.8 En revisor var i 2011 ikendt en bøde på 125.000 kr. for tilsidesættelse af uafhængighedsbestemmelsen i 2003 lovens § 11 samt for ikke at have konstateret ulovlige anparts haverlån. Den aktuelle sag angik ligeledes revisors overtrædelse af uafhængighedsbestemmelsen i 2003 lovens § 11 i forbindelse med over 30 erklæringer. Ved *kendelse af 23. oktober 2013 (82/2010)* pålagde nævnet indklagede en tillægsbøde på 175.000 kr., da der forelå en situation som omhandlet i straffelovens § 89 (spørgsmål om tillægsstraf som følge af manglende samtidig påkendelse af flere forhold). Nævnet udtalte, at *"Uanset der foreligger en grov overtrædelse af § 11, stk. 1 i revisorloven (2003), finder Revisornævnet ikke, henset til at overtrædelserne i denne sag ligger forud for indklagedes seneste afgørelse, at indklagede opfylder betingelserne for at kunne frakendes retten til at udøve revisionsvirksomhed i revisorlovens § 44, stk. 2."*

3.1.1.9 Ved nævnets *kendelse af 9. december 2013 (69/2013)* blev samme revisor som indklaget i nævnets *kendelse af 23. oktober 2013* (ovenfor 3.1.1.8) anset for flere overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen, herunder en manglende afkræftende konklusion, manglende forbehold og manglende supplerende oplysning. Nævnet anførte, at *"... overtrædelserne ... efter en samlet vurdering, herunder at der i 5 af de ved kvalitetskontrollen gennemgåede enkeltsager har været konstateret fejl og mangler ... er tale om en grov tilsidesættelse af god revisorskik, idet udførelsen af opgaverne samlet set bærer præg af manglende professionel adfærd, manglende professionel kompetence og mangel på fornøden omhu ved udførelse af revisionsopgaverne som statsautoriseret revisor og i denne forbindelse som offentlighedens tillidsrepræsentant."* Da de begåede forhold lå forud for nævnets afgørelser fra 2011 og 23. oktober 2013, skulle en bøde fastsættes som en tillægsbøde, jf. princippet i straffelovens § 89. Som følge af bødemaksimummet på 300.000 kr. ville en samtidig påkendelse ikke have ført til forhøjelse af den samlede bødestraf, hvorfor indklagede ikke kunne *"pålægges ... nogen tillægsstraf for de nu konstaterede - grove - overtrædelser"*. Under sagen, der var indbragt af Revisortilsynet, var der ikke nedlagt påstand om rettighedsfrakendelse.

3.1.1.10 Ved nævnets *kendelse af 15. april 2014 (77/2012)* blev samme revisor som indklaget i nævnets *kendelse af 5. oktober 2012* (ovenfor 3.1.1.7) anset for forseelser med hensyn til utilstrækkeligt revisionsbevis for varelager, revisionspåtegning ikke i overensstemmelse med arbejdspapirer, manglende forbehold samt manglende angivelse af den revisionsvirksomhed, hvorigennem revisionspåtegning var afgivet. Revisortilsynets klagepunkt om, at indklagede havde tilsidesat god revisorskik ved ikke at have samarbejdet loyalt om kvalitetskontrollen, blev afvist, da forholdet ikke var omfattet af nævnets kompetence. Indklagede ikendtes en tillægsbøde på 50.000 kr., idet forholdene var begået forud for nævnets *kendelse af 5. oktober 2012*. Tilsynets påstand om frakendelse af indklagedes godkendelse blev ikke taget til følge. Nævnet anførte: *"Revisortilsynet har begrundet anmodningen om frakendelse med, at indklagede,[navn], ikke har samarbejdet loyalt under kvalitetskontrollen, og at han gentagne gange har gjort sig skyldig i grove overtrædelser af revisorloven, uafhængighedsreglerne og erklæringsbekendtgørelsen. Spørgsmålet om frakendelse findes ligeledes at skulle vurderes efter princippet i straffelovens § 89. Henset til at klagepunktet vedrørende manglende loyalt samarbejde under kvalitetskontrollen er afvist og efter en samlet vurdering af de tidligere påkendte forhold og de nu påkendte overtrædelser, finder nævnet ikke, at der er fuldt tilstrækkeligt grundlag for frakendelse ..."*

3.1.1.11 En revisor var i 2013 ikendt en bøde på 150.000 kr. for at have overtrådt reglerne om krydsende revision (jf. om krydsende revision nedenfor i kapitel 6, pkt. 6.2.2). Revisor var nu indklaget for adskillige overtrædelser af reglerne om uafhængighed og tilsidesættelse af god

revisorskik. Ved kendelse af 27. august 2014 (67/2009 og 64/2013) pålagde nævnet indklagede en tillægsbøde på 100.000 kr., da der forelå en situation som omhandlet i straffelovens § 89. Om fastsættelsen af sanktionen anførte nævnet: *"Revisornævnet har ved udmålingen af bøden lagt vægt på, at der er tale om flere tilfælde af inhabilitet, og at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens repræsentant. Revisornævnet har i skærpene retning endvidere lagt vægt på, at sag nr. 64/2013 vedrører et børsnoteret selskab."* Nævnet frifandt indklagede for en påstand om frakendelse af indklagedes godkendelse begrundet i § 44, stk. 2, 2. pkt., (revisors omdømme) og anførte: *"Efter en helhedsbedømmelse af de foreliggende overtrædelsers karakter, antal og alvor og med en vis hensyntagen til retspraksis om frakendelse inden for beslægtede erhverv, jf. Højesterets dom i UfR2012.616H, finder nævnet, at der ikke er tilstrækkelig grundlag for frakendelse af godkendelsen efter revisorlovens § 44, stk. 2."*

### **3.1.2 Sammenfatning af Revisornævnets praksis**

Som det fremgår, har Revisornævnet og det tidligere Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer kun i forholdsvis få tilfælde taget stilling til spørgsmålet om frakendelse. De få sager kan i et vist omfang forklares ved, at nævnet, jf. herved nævnets årsberetning for 2011, s. 115, i praksis kun overvejer frakendelse som en mulig retsfølge, såfremt klager nedlægger påstand herom. Nævnet tager således ikke i den konkrete sag af egen drift stilling til, om frakendelse skal ske. Navnlig private klagere er formentlig ikke opmærksomme på dette forhold. Der henvises til det nedenfor under pkt. 9.3 anførte om klagebehandlingen ved nævnet.

Hertil kommer, at hvor der fra revisors side foreligger strafbare forhold omfattet af straffeloven, kan spørgsmålet om rettighedsfrakendelse behandles i forbindelse med straffesagen, jf. nedenfor om straffelovens § 79, stk. 1, hvilket udelukker nævnet fra at behandle spørgsmålet.

Nævnet henviste i afgørelsen af 5. oktober 2012 (refereret ovenfor 3.1.1.7) og afgørelsen af 27. august 2014 (refereret ovenfor 3.1.1.11) til Højesterets dom gengivet i UfR2012.616H, hvor Højesteret afviste rettighedsfrakendelse vedrørende en advokat, og hvor der i dommen blev lagt vægt på, at den pågældende ikke forud for de begåede forhold var pålagt store bøder med gentagelsesvirkning, men alene ikendt syv bøder på 5.000 kr. og en bøde på 10.000 kr. Ved dommen blev advokaten idømt en bøde på 50.000 kr.

I nævnets årsberetning for 2011, s. 115, er Højesterets afgørelse omtalt således:

*"Imidlertid bør det nævnes, at disciplinærsystemet for advokater og revisorer har store indbyrdes ligheder. Strafferammen for revisorer er således den samme som for advokater – bøde på indtil 300.000 kr., jf. retsplejelovens § 147 c, stk. 1. Frakendelseshjemmelen i revisorloven er ligeledes stort set enslydende med den tilsvarende frakendelsesregel vedrørende advokater i retsplejelovens § 147 c, stk. 3. I revisorlovens forarbejder (bemærkningerne til § 43) udtales det ligefrem, at "Revisorerne må i uddannelses- og erhvervsmæssig betydning ganske ligestilles med advokaterne", og om Advokatnævnet samt Revisornævnet hedder det, at "De 2 nævn kan ganske sidestilles i henseende til den betydning, de har samfundsmæssigt".*



*På denne baggrund synes det ikke uden interesse, at Højesteret for nylig har udtalt sig om spørgsmålet om frakendelse i en advokatsag, der oprindeligt var påkendt af Advokatnævnet: [Referat af Højesterets dom]"*

Henvisningen i præmisserne i Revisornævnets kendelser af 5. oktober 2012 og 27. august 2014 til Højesterets dom (samt det fra årsberetningen citerede) er - uanset præmissernes formulering "og med en vis hensyntagen til retspraksis ..." - af særlig interesse. Det er nærliggende at fortolke nævnets praksis således, at nævnet kun - og som en grundlæggende betingelse - træffer bestemmelse om rettighedsfrakendelse, hvor den indklagede revisor forud for den aktuelle sag (og inden for en vis kortere årrække) er ikendt større bøder med gentagelsesvirkning. Det må desuden følge af nævnets henvisning, at i en situation, hvor en revisor tidligere er ikendt en række bøder i den lave ende af bøderammen og nu findes skyldig i et groft (eller flere grove) forhold, vil nævnet næppe træffe bestemmelse om rettighedsfrakendelse, men ikende en bøde af betydelig størrelse.

Revisornævnets praksis kan herefter sammenfattes således, at følgende betingelser skal være opfyldt, forinden nævnet træffer bestemmelse om frakendelse:

- Klager har nedlagt påstand om frakendelse af indklagedes godkendelse som revisor
- Indklagede findes skyldig i en grov (eller oftere gentaget) forsømmelse ved udøvelse af virksomheden
- Det må på det foreliggende antages, at indklagede ikke i fremtiden på forsvarlig måde vil udøve virksomhed som statsautoriseret eller registreret revisor
- Indklagede er tidligere ikendt større bøde med gentagelsesvirkning
- De tidligere bøder, som indklagede er ikendt, er for overtrædelse af ligeartede forhold og er ikendt inden for en vis kortere årrække, som formentlig ikke overstiger nogle få år.

## **3.2 Frakendelse - sammenlignelige nævn**

### **3.2.1 Advokatnævnet**

Advokatnævnet kan efter retsplejelovens § 147 c, stk. 3, frakende en advokat retten til at udøve advokatvirksomhed tidsbegrænset fra seks måneder til fem år eller indtil videre, hvis pågældende har

*"... gjort sig skyldig i grov eller oftere gentagen overtrædelse af sine pligter som advokat, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke for fremtiden vil udøve advokatvirksomhed på forsvarlig måde ..."*

#### **3.2.1.1 Advokatnævnets praksis**

Fra Advokatnævnets praksis, hvor frakendelse er sket, kan nævnes sager om manglende tegning af ansvarsforsikring og tilsidesættelse af klientkontoreglerne. Desuden kan følgende sager fremhæves:

3.2.1.1.1 Ved kendelse af 17. marts 2009 frakendte Advokatnævnet advokat A indtil videre retten til at udøve advokatvirksomhed. Landsretten ændrede sanktionen til frakendelse i et år. Sagen blev anket til Højesteret, der ved dom af 28. november 2011 (UfR2012.616H) fandt A skyldig i grov

tilsidesættelse af god advokatskik ved som advokat for faderen i en forældreansvarssag på egen hånd at have afholdt en samtale med barnet og efterfølgende tilsendt retten og moderens advokat et referat af barnets udtalelser. A havde endvidere gjort sig skyldig i yderligere forhold, der havde karakter af en grov overtrædelse af god advokatskik. Om sanktionsfastsættelsen anførte Højesteret: *"Der må imidlertid samtidig lægges vægt på, at advokat A ikke forud for de nu begåede forhold er pålagt store bøder med gentagelsesvirkning, idet der som anført af landsretten har været tale om 7 bøder på 5.000 kr. og 1 bøde på 10.000 kr. ... Det må også indgå i vurderingen, at der fortrinsvis har været tale om tilfælde, hvor advokat A har overskredet grænserne for, hvad der kan anses for berettiget varetagelse af hans klients interesser. Efter en samlet vurdering finder Højesteret herefter, at der ikke er tilstrækkeligt grundlag for i medfør af retsplejelovens § 147 c, stk. 3, at frakende advokat A retten til at udøve advokatvirksomhed, heller ikke for et begrænset tidsrum. Advokat A bør imidlertid nu idømmes en bøde af betydelig størrelse med henblik på at indskærpe alvoren i de gentagne tilsidesættelser af god advokatskik, herunder navnlig de gentagne tilfælde af grundløse sagsanlæg m.v. eller trusler herom rettet mod sagsbehandlere i den offentlige forvaltning personligt. Højesteret finder, at bøden passende kan fastsættes til 50.000 kr."*

Ved Advokatnævnets kendelse af 26. juni 2013 (2010-638 og 2010-693) blev samme advokat A pålagt en bøde på 100.000 kr. Sagen angik to klager, hvoraf den ene klage vedrørte forhold forud for nævnets kendelse af 17. marts 2009. I den ene klage fandt nævnets flertal, at advokat A havde handlet i strid med god advokatskik ved at handle ud over det af klageren givne opdrag for at fremme en udsigtsløs sag, ligesom et salærkrav blev nedsat. I den anden klage fandt nævnet, at advokat A groft havde tilsidesat god advokatskik ved i et brev til et ministerium at have holdt en der ansat personlig erstatningsansvarlig. Under sagen var der nedlagt påstand om frakendelse af A's ret til at udøve advokatvirksomhed. Advokatnævnet fandt *"efter en samlet bedømmelse af de indklagede sager, herunder henset til princippet i straffelovens § 89, ikke fuldt tilstrækkeligt grundlag for at antage, at advokat A ikke for fremtiden vil kunne udøve advokatvirksomhed på forsvarlig vis."* På baggrund af *"forholdenes karakter og for at indskærpe alvoren i de gentagne tilsidesættelser af god advokatskik"* fastsatte Advokatnævnet bøden til 100.000 kr., som delvist var udmålt som en tillægsbøde, jf. princippet i straffelovens § 89. Afgørelsen er indbragt for domstolene.

3.2.1.1.2 I UfR2011.1895Ø var advokat B tidligere i 15 tilfælde af Advokatnævnet anset for at have tilsidesat god advokatskik, herunder i flere grove tilfælde, og var pålagt bøder op til 50.000 kr. B fandtes ved Advokatnævnets kendelse af 25. juni 2009 nu groft at have tilsidesat god advokatskik og blev frakendt retten til at udøve advokatvirksomhed indtil videre. Ved Østre Landsrets dom af 11. marts 2011, der var en stadfæstelse af byrettens dom, ansås B for skyldig i oftere gentagen overtrædelse af reglerne om god advokatskik, og der fandtes grund til at antage, at han ikke for fremtiden ville udøve advokatvirksomhed på forsvarlig måde. B blev frakendt retten til at udøve advokatvirksomhed indtil videre.

### **3.2.2 Disciplinærnævnet for Ejendomsmæglere**

Disciplinærnævnet for Ejendomsmæglere kan efter § 29 b, stk. 2, i lov om omsætning af fast ejendom begrænse en ejendomsmægleres adgang til at udøve ejendomsformidling - eller slette pågældendes registrering efter loven - tidsbegrænset fra seks måneder til fem år eller indtil videre, hvis pågældende har

*"... gjort sig skyldig i grov eller oftere gentagen forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde..."*

### **3.2.2.1 Disciplinærnævnet for Ejendomsmægleres praksis**

3.2.2.1.1 Ved kendelse af 16. juni 2009 (82/2009) frakendte Disciplinærnævnet for tre år ejendomsmægler E retten til at være daglig leder eller beskæftige sig med betroede midler i forbindelse med ejendomshandler, idet E ansås for skyldig i grov eller gentagen forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed. Nævnet fandt, at E havde handlet i strid med god ejendomsmægler-skik ved i flere sager ikke at have afregnet sælgeres tilgodehavender, når anmærkningsfrit skøde forelå, samt ved at have modtaget for store beløb i deponering. E blev samtidig pålagt en bøde på 100.000 kr.

3.2.2.1.2 Ved kendelse af 9. september 2013 (176-2012) frakendte Disciplinærnævnet to ejendomsmæglere, der sammen drev ejendomsmæglervirksomhed, retten til at udøve ejendomsformidling indtil videre, idet begge ansås for skyldige i grov eller gentagen forsømmelse i udøvelsen af deres virksomhed. Nævnet fandt, at begge havde handlet i strid med god ejendomsmægler-skik ved i et betydeligt antal sager ikke at have afregnet sælgeres tilgodehavender, når anmærkningsfrit skøde forelå, samt ved at have modtaget for store beløb i deponering. Begge blev samtidig pålagt hver en bøde på 250.000 kr. Nævnet bemærkede om sanktionsfastsættelsen, at der var *"lagt vægt på, at der er tale om grove overtrædelser af de indklagedes pligter som ejendomsmæglere i forbindelse med varetagelsen af betroede midler."* Afgørelsen er indbragt for domstolene.

### **3.2.3 Bemærkninger til praksis i Advokatnævnet og Disciplinærnævnet for Ejendomsmæglere**

Som anført frakender Advokatnævnet en advokat retten til at udøve advokatvirksomhed i tilfælde af manglende ansvarsforsikring eller tilsidesættelse af klientkontoregler. Den foreliggende praksis om frakendelse efter retsplejelovens § 147 c, stk. 3, begrundet i en advokats tilsidesættelse af sine pligter som advokat er forholdsvis sparsom, men Højesteret har nu "lagt linjen", for denne praksis, jf. pkt. 3.2.1.1.1. På baggrund heraf må det forventes, at Advokatnævnet uden for helt klare tilfælde vil udvise tilbageholdenhed med at statuere frakendelse.

Fra Disciplinærnævnet for Ejendomsmæglere foreligger der, jf. pkt. 3.2.2.1, alene to afgørelser om begrænsning (frakendelse) af en ejendomsmægleres adgang til at udøve ejendomsformidling. I begge afgørelser blev der statueret frakendelse. Det kan på grundlag af de to afgørelser være vanskeligt nærmere at fastlægge nævnets "linje" i frakendelsessager. Det fremgår dog, at nævnet i begge afgørelser undlod at forholde sig direkte til sidste led i lovens § 29b, stk. 2, med hensyn til, om de indklagede ejendomsmæglere kunne antages ikke i fremtiden at ville *"udøve virksomheden på forsvarlig måde"*. Den nærmere baggrund herfor fremgår ikke.

## **3.3 Revisorkommissionens vurdering**

Revisornævnets praksis for rettighedsfrakendelse kan sammenfattes således, at følgende betingelser skal være opfyldt, forinden nævnet træffer bestemmelse om frakendelse:

- Klager har nedlagt påstand om frakendelse af indklagedes godkendelse som revisor.
- Indklagede findes skyldig i en grov (eller oftere gentaget) forsømmelse ved udøvelse af virksomheden.
- Det må på det foreliggende antages, at indklagede ikke i fremtiden på forsvarlig måde vil udøve virksomhed som godkendt revisor.
- Indklagede er tidligere ikendt større bøde med gentagelsesvirkning.
- De tidligere bøder, som indklagede er ikendt, er for overtrædelse af ligeartede forhold og er ikendt inden for en vis kortere årrække, som formentlig ikke overstiger nogle få år.

Revisornævnet har i sin praksis lagt sig tæt op ad den praksis for frakendelse af en advokats ret til at udøve advokatvirksomhed, der blev fastlagt af Højesteret i 2011 (UfR2012.616H - se afsnit 3.2.1.1.1.). Denne linje i Revisornævnets praksis er i fuld overensstemmelse med revisorlovens forarbejder. I afsnit 5.2. går Revisorkommissionen nærmere ind i drøftelsen af, hvorvidt det er hensigtsmæssigt, at Revisornævnets praksis for frakendelse af en statsautoriseret eller registreret revisors godkendelse er parallel med Advokatnævnets praksis for frakendelse af advokaters ret til at udøve advokatvirksomhed.

I sine overvejelser af praksis for frakendelse af godkendelse mv. inden for forskellige erhverv har Revisorkommissionen i afsnit 3.2.2. set på Disciplinærnævnet for Ejendomsmægleres praksis for begrænsning af ejendomsmægleres adgang til ejendomsformidling. Disciplinærnævnets praksis for frakendelse er imidlertid for sparsom til, at det giver mening at foretage en egentlig sammenligning med revisorområdet.

## Kapitel 4 - Rettighedsfrakendelse efter straffelovens § 79

I dette kapitel beskrives straffelovens bestemmelser i § 79 om frakendelse af rettigheden til at udøve erhvervsvirksomhed.

### 4.1 Straffelovens § 79

I medfør af straffelovens § 79, stk. 1, kan den, der jf. § 78, stk. 2, udøver en virksomhed, der kræver særlig offentlig autorisation eller godkendelse, og som i forbindelse med en straffesag (ved domstolene) kendes skyldig i et strafbart forhold,

*”frakendes retten til fortsat at udøve den pågældende virksomhed eller til at udøve den under visse former, såfremt det udviste forhold begrundes en nærliggende fare for misbrug af stillingen.”*

Der stilles ikke krav om, at det strafbare forhold vedrører bestemte straffebestemmelser. Overtrædelse af særlovgivning vil således efter omstændighederne kunne give grundlag for frakendelse. Det kræves ikke, at forholdet er begået under udøvelse af virksomheden, men det er et krav, at *”det udviste forhold”* begrundes en *”nærliggende fare for misbrug af stillingen”*.

I medfør af straffelovens § 79, stk. 2, kan der i øvrigt ske frakendelse af retten til at udøve virksomhed:

*”Stk. 2. Det samme [mulighed for at frakende retten til at udøve en virksomhed] gælder, når særlige omstændigheder taler derfor, om udøvelse af anden virksomhed. Efter samme regel kan der ske frakendelse af retten til at deltage i ledelsen af en erhvervsvirksomhed her i landet eller i udlandet uden at hæfte personligt og ubegrænset for virksomhedens forpligtelser.”*

Bestemmelsen i § 79, stk. 2, 1. pkt., vedrører frakendelse af retten til at udøve virksomhed, hvortil der ikke kræves offentlig autorisation eller godkendelse, f.eks. som lærer, skibsfører, handel med brugte genstande. Stk. 2, 2. pkt., der er nyaffattet ved lov nr. 634 af 12. juni 2013, angår retten til at deltage i ledelsen af en erhvervsvirksomhed uden at hæfte personligt og ubegrænset for virksomhedens forpligtelser.

Frakendelse sker, jf. § 79, stk. 3, på tid fra et til fem år eller indtil videre. Påkendelse af spørgsmålet sker kun, hvor anklagemyndigheden nedlægger påstand herom.

### 4.2 Praxis efter straffelovens § 79, stk. 1

#### 4.2.1 Revisorer

4.1.1.1 UfR1976.431Ø: En revisor T blev ved Østre Landsrets dom af 11. december 1975 anset skyldig i tyveri og dokumentfalsk, idet T under besøg hos to kunder havde tilegnet sig og misbrugt et antal checkblanketter. T frakendtes retten til at udøve selvstændig virksomhed som revisor i tre år.

4.1.1.2 UfR1976.605Ø: En statsautoriseret revisor T blev ved Østre Landsrets dom af 11. februar 1976 anset skyldig i svigagtig afgivelse af urigtige oplysninger til skattevæsnet, overtrædelse af revisorlovgivningen ved at have drevet rederivirksomhed som partreder og at have udført revision

hos de rederier, hvori han som partreder havde en mere betydelig økonomisk interesse, samt overtrædelse af straffelovens § 302 og bogføringsloven ved tilintetgørelse eller anden bortskaffelse af regnskabsmateriale. T blev idømt 60 dages hæfte og en tillægsbøde på 225.000 kr. Landsretten ændrede byretsdommens bestemmelse om frakendelse af retten til at udøve virksomhed som statsautoriseret revisor, da der ikke fandtes *"tilstrækkelig anledning til at tage den nedlagte påstand om frakendelse af retten til at udøve virksomhed som statsaut. revisor til følge."*

4.1.1.3 UfR1977.344V: En registreret revisor blev ved Vestre Landsrets dom af 3. december 1976 anset skyldig i underslæb, dokumentfalsk og skattesvig. T blev frakendt retten til at være optaget i Revisorregisteret men ikke til at udøve virksomhed som revisor.

4.1.1.4 Under en tilståelsessag blev en ansat revisor T dømt for dokumentfalsk ved i syv tilfælde at have påført falske underskrifter på revisionspåtegninger. T blev ved byretsdom af 25. maj 2011 idømt 40 dages betinget fængsel, men frifundet for en påstand om rettighedsfrakendelse i to år. Retten anførte, at *"tiltalte ikke tidligere er straffet i forbindelse med sit mangeårige hverv som revisor, at der er tale om sammenlagt 3 sager, at han ikke har haft økonomisk vinding ved forholdene, at forholdene er begået for mindst 3 år siden, samt at tiltalte nu er ansat i en ny virksomhed, hvor han ikke er udsat for det pres, som foranledigede ham til dokumentfalskneriet."* (Refereret i Revisornævnets årsberetning for 2011, s. 118).

4.1.1.5 TfK 2012.33V: En statsautoriseret revisor T blev i januar 2011 tiltalt for dokumentfalsk ved i maj 2006 og juni 2007 i årsrapporterne for sit revisionselskab at have forsynet revisorpåtegningerne med falske underskrifter. Ved byretten blev T fundet skyldig i dokumentfalsk og idømt 60 dages fængsel betinget med vilkår om samfundstjeneste. Retten fandt det ikke påkrævet at frakende T retten til at udøve virksomhed som revisor. Ved landsrettens dom af 5. oktober 2011 tiltrådte landsretten byrettens straffastsættelse. Om frakendelsesspørgsmålet anførte landsretten: *"Efter en samlet vurdering af forholdets karakter og under hensyn til den tid, der er gået, siden en offentlig myndighed blev bekendt med forholdet, tiltrædes det, at betingelserne for rettighedsfrakendelse i medfør af straffelovens § 79, stk. 1 og 2, jf. § 78, stk. 2, ikke er til stede."*

## 4.2.2 Advokater

Der foreligger en lang række domme, hvorefter advokater ved domfældelse efter straffelovens bestemmelser om økonomisk kriminalitet i form af f.eks. underslæb og bedrageri samtidig frakendes retten til at udøve advokatvirksomhed. Der er ligeledes praksis for, at massiv overtrædelse af en advokats pligt til forsvarlig behandling af klienters midler medfører frakendelse af retten til at udøve advokatvirksomhed. Om praksis se UfR2007B.228.

## 4.3 Praksis efter straffelovens § 79, stk. 2, 1 pkt.

4.2.1 UfR2006.701Ø: T, der var dømt for besiddelse af børneporno, havde været støttemedlem af spejderbevægelsen. T blev ved Østre Landsrets dom af 30. november 2005 frakendt retten til erhvervsmæssigt eller i forbindelse med fritidsaktiviteter at beskæftige sig med børn og unge under 18 år.

4.2.2 UfR2003.2474Ø: T, der var sosu-assistent, havde på plejehjem forsøgt at fremskynde 90-årigs død. T, der ved Østre Landsrets dom af 27. august 2002 idømtes frihedsstraf, blev indtil videre frakendt retten til at udøve virksomhed som sosu-assistent og til at tage syge i pleje.

4.2.3 UfR2003.1183H: T var fundet skyldig i bedrageri, forsøg på medvirken til skattesvig ved at have forestået eller deltaget i udbydelsen af investeringsarrangementer, som skulle skaffe investorer skattefradrag, som dog ikke var berettigede, da arrangementerne savnede realitet. T, der ved Højesterets dom af 11. marts 2003 ikendtes fire års fængsel, frakendtes på ubestemt tid retten til at deltage i udbydelse af investeringsprojekter m.m.

#### **4.4 Praksis efter straffelovens § 79, stk. 2, 2 pkt.**

4.3.1 UfR2003.2031H: T, der havde deltaget som formidler og mellemmand ved opkøb af 10 selskaber, der blev tømt for ca. 56 mio. kr., blev ved Højesterets dom af 12. juni 2003 idømt fængsel i 1 år og 6 måneder. Højesteret fandt ikke tilstrækkeligt grundlag for frakendelse af retten til at være stifter, bestyrelsesmedlem eller direktør.

4.3.2 UfR1991.79Ø: T, der var direktør, daglig leder og eneanpartshaver i to anpartsselskaber, dømt for unkladelse af rettidig indbetaling af A-skat for ca. 2 mio. kr. T blev ved Østre Landsrets dom af 20. september 1990 idømt frihedsstraf og indtil videre frakendt retten til at være stifter af eller direktør eller bestyrelsesmedlem i selskaber med begrænset ansvar.

#### **4.5 Straffelovens betingelser for rettighedsfrakendelse sammenholdt med revisorlovens betingelser**

Det centrale kriterie for at frakende en revisor godkendelsen efter straffelovens § 79, stk. 1, er, at *"det udviste forhold begrundet en nærliggende fare for misbrug af stillingen"*, mens kriteriet efter revisorlovens § 44, stk. 2, for frakendelse er, at *"de udviste forhold giver grund til at antage"*, at virksomheden ikke i fremtiden vil blive udøvet *"på forsvarlig måde"*.

I Revisornævnets årsberetning for 2011, s. 118, anføres om forholdet mellem frakendelsesbetingelserne i revisorloven og betingelserne i straffeloven: *"Som anført skal nævnet under en disciplinærstraffesag anvende frakendelsesreglerne i revisorloven, medens domstolene under en almindelig straffesag skal anvende frakendelsesreglerne i straffeloven. Denne retstilstand er på flere punkter tankevækkende. Undertiden - og navnlig i de groveste tilfælde - kan en sag gennemføres både som disciplinærstraffesag ved nævnet og som almindelig straffesag ved domstolene. Når de materielle regler om frakendelse imidlertid er forskellige, kan forumvalget således i sig selv være afgørende for frakendelsesspørgsmålet og dermed påvirke sagens udfald. I de situationer, hvor der er mulighed for at gennemføre sagen alternativt enten ved domstolene eller ved nævnet, møder man ikke sjældent den opfattelse, at en grovhedsvurdering bør indgå i valget, således at domstolsbehandling bør foretrækkes i de alvorligste tilfælde (jf. i denne retning Halling-Overgaard, Revisors Erstatnings- og Disciplinæransvar, 3. udg., s. 422). Denne opfattelse vil have til konsekvens, at domstolene i de groveste tilfælde har en snævrere adgang til frakendelse, medens der tilkommer nævnet med de mere "almindelige" sager en videre frakendelsesadgang. Også ud fra et retssikkerhedssynspunkt kan retstilstanden give anledning til eftertanke. Normalt ville det forventes, at den videste frakendelsesadgang tilkom det organ, hvor retssikkerhedsgarantierne var størst - domstolene - hvorimod den mere restriktive adgang tilkom det organ, hvor procedurereglerne ikke ydede samme grad af betryggelse - nævnet. Men i revisorlovens disciplinærsystem forholder det sig modsat."*

## Kapitel 5 - Analyse af Revisornævnets praksis

### 5.1 Nærmere analyse af de enkelte led i revisorlovens § 44, stk. 2

Revisornævnets praksis for frakendelse af en revisors godkendelse, jf. pkt. 3.1.1, analyseres i dette kapitel sammenholdt med de enkelte led i bestemmelsen i revisorlovens § 44, stk. 2.

#### 5.1.1 Forseelsens grovhed, jf. revisorlovens § 44, stk. 2, 1. pkt., *”grov ... forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed”*

I afgørelsen af 25. april 2006 (refereret ovenfor 3.1.1.2) ansås afgivelse af en blank påtegning uden foretagelse af revisionshandling for en grov tilsidesættelse af god revisorskik.

I afgørelsen af 13. maj 2008 (refereret ovenfor 3.1.1.4) havde revisor ikke affattet påtegningen i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen samt manglede dokumentation for udført arbejde. Nævnet fandt *”intet grundlag for i en sag som den foreliggende at frakende ... beskikkelsen”*. Nævnets begrundelse kan fortolkes, således at der ikke forelå den fornødne grovhed ved forseelsen.

I afgørelsen af 30. marts 2011 (refereret ovenfor 3.1.1.5) havde revisor afgivet en bekræftende konklusion i en erklæring, selvom der alene var foretaget review. Nævnet fandt ikke, at der forelå *”grov forsømmelse”*.

Afgørelsen af 29. juni 2011 (refereret ovenfor 3.1.1.6) vedrørte revisors manglende uafhængighed, som nævnet karakteriserede som *”et alvorligt brud på god revisorskik”*, men som nævnet samtidig - som et enkeltstående tilfælde - ikke fandt havde en tilstrækkelig grovhed.

I afgørelsen af 23. oktober 2013 (refereret ovenfor 3.1.1.8) anså nævnet en revisors overtrædelse af uafhængighedsbestemmelsen for *”en grov overtrædelse”*. Afgørelsen af 9. december 2013 (refereret ovenfor 1.1.1.9.) vedrørende samme revisor angik dennes manglende afkræftende konklusion, manglende forbehold og manglende supplerende oplysning, hvilket nævnet efter en samlet vurdering anså for *”en grov tilsidesættelse af god revisorskik”*. En *”grov (...) forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed”*, jf. lovens § 44, stk. 2, kan således udgøres af flere forseelser af en vis grovhed.

Sammenfattende kan det **konkluderes**, at nævnet anser revisors overtrædelse af uafhængighedsbestemmelsen i revisorlovens § 24 og manglende foretagelse af grundlæggende revisionshandling for grove forsømmelser af revisors pligter, og som derfor kan danne grundlag for frakendelse.

Forinden nævnet ikender frakendelse som sanktion, skal der være tale om flere forseelser fra revisors side. Dog må en enkeltstående grov tilsidesættelse af revisors pligter som offentlighedens tillidsrepræsentant på et centralt og væsentligt område anses for tilstrækkelig til at danne grundlag for en frakendelse af revisors godkendelse. Der ses ikke i praksis eksempler herpå.



### **5.1.2 Gentaget forsømmelse, jf. § 44, stk. 2, 1. pkt. "... oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed"**

I afgørelsen af 25. april 2006 (refereret ovenfor 3.1.1.2) blev revisor anset for i november 2004 at have afgivet en blank påtegning uden at have foretaget revisionshandlinger. Revisor var i 1999, 2002 og 2003 ikendt bøder for flere forhold (manglende forbehold, manglende overensstemmelse mellem påtegning og udført arbejde samt overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen). Nævnet fandt, at revisor gentagne gange havde tilsidesat god revisorskik og tillagde således gentagelsesvirkning i relation til de tidligere fældende afgørelser.

I afgørelsen af 29. december 2006 (refereret ovenfor 3.1.1.3) levede den indklagede revisionsvirksomhed (en enkeltmandsvirksomhed) fortsat ikke op til kravet om et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem. Der forelå ikke gentagelsesvirkning heraf i relation til den indklagede revisor, der havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen.

I afgørelsen af 13. maj 2008 (refereret ovenfor 3.1.1.4) statuerede nævnet gentagelsesvirkning i relation til en tidligere bøde på 10.000 kr., således at revisor blev ikendt en bøde på 25.000 kr. for (en ny) overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen samt manglende dokumentation for udført arbejde, men nævnet fandt "*intet grundlag*" for frakendelse af revisors godkendelse.

I afgørelsen af 30. marts 2011 (refereret ovenfor 3.1.1.5) blev revisor i forbindelse med kontroller i 2006, 2007 og 2009 anset for at have handlet i strid med god revisorskik ved at have afgivet en bekræftende konklusion vedrørende en review opgave samt for mindre formelle fejl. Revisor var i 2003 pålagt en bøde for særdeles groft at have tilsidesat sin pligt til at udføre sit hverv i overensstemmelse med god revisorskik. Nævnet fandt ikke, at der var tale om "*oftere gentaget forsømmelse*".

I afgørelsen af 29. juni 2011 (refereret ovenfor 3.1.1.6) blev revisor anset for at have overtrådt uafhængighedsbestemmelsen. Revisor var i 2001 ikendt en bøde på 10.000 kr. for bl.a. uberettiget tilbageholdelse af regnskabsmateriale. Nævnet fandt ikke, at der forelå "*oftere gentaget forsømmelse*".

I afgørelsen af 5. oktober 2012 (refereret ovenfor 3.1.1.7) blev revisor ikendt en bøde på 125.000 kr. for overtrædelse af uafhængighedsbestemmelsen. Revisor var i 2003 og 2008 anset med bøder på 100.000 kr. for unkladelse af at tage fornødent forbehold samt at have afgivet påtegninger uden at have været tilknyttet en revisionsvirksomhed. Nævnet bemærkede, at indklagede "*nu tre gange inden for en periode på ca. ni år [er] fundet skyldig i alvorlige tilsidesættelser af god revisorskik. Afgørelserne er således ikke faldet inden for et kortere tidsinterval, men med et længere tidsrum - omkring 4-5 år - mellem afgørelserne.*" Afgørelsen må fortolkes således, at der ikke forelå "*oftere gentaget forsømmelse*".

I afgørelsen af 23. oktober 2013 (refereret ovenfor 3.1.1.9) var revisor i 2011 ikendt en bøde på 125.000 kr. bl.a. for tilsidesættelse af uafhængighedsbestemmelsen. Revisor blev nu ikendt en til-lægsbøde på 175.000 kr. for forud for afgørelsen fra 2011 at have overtrådt uafhængighedsbestemmelsen. Nævnet fandt ikke, at "*henset til at overtrædelserne i denne sag ligger forud for indklagedes seneste afgørelse, at indklagede opfylder betingelserne for at kunne frakendes retten til at udøve revisionsvirksomhed i revisorlovens § 44, stk. 2.*" Afgørelsen kan fortolkes således, at nævnet i en situation som omhandlet i straffelovens § 89 ikke anser betingelsen om "*oftere*

*gentaget forsømmelse*” for opfyldt. Nævnets afgørelse fra april 2014 (refereret ovenfor 3.1.1.10), som ligeledes var en § 89 situation, peger i samme retning.

Sammenfattende kan det **konkluderes**, at for at nævnet tillægger gentagelsesvirkning i relation til frakendelse, skal der være tale om ligeartede overtrædelser, som tillige skal være begået inden for en vis kortere årrække, som formentlig ikke overstiger nogle få år.

### **5.1.3 Risiko for gentagelse, jf. § 44, stk. 2, 1. pkt., ”ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde”**

Nævnet har kun i ganske få tilfælde haft anledning til at tage stilling til spørgsmålet, hvilket kan ses i sammenhæng med, at nævnet i første omgang skal vurdere, om indklagedes forseelser har den fornødne grovhed, forinden det er påkrævet at vurdere, om indklagede kan anses *”ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde”*.

I afgørelsen af 25. april 2006 (refereret ovenfor 3.1.1.2), hvor nævnet fandt, at revisor havde *”vist fuldstændig manglende forståelse for revision”*, bemærkede nævnet, at der var grund til at antage, *”at indklagede ikke i fremtiden vil udøve virksomhed som registreret revisor på forsvarlig måde”*.

I afgørelsen af 30. marts 2011 (refereret ovenfor 3.1.1.5) fandt nævnet ikke, at der var tale om *”oftere gentaget forsømmelse eller at der er tale om grov forsømmelse”*. Uanset frifindelsen i så henseende fandt nævnet anledning til at bemærke, at Revisortilsynet ikke *”mod indklagedes benægtelse har godtgjort, at indklagede ikke har vilje til at overholde gældende regelsæt på området.”* Bemærkningen kan synes overflødig, men kan samtidig ses som en vejledning med hensyn til at erindre om bevisbyrden vedrørende dette led i § 44, herunder hvor meget der skal til, forinden bevisbyrden kan anses for løftet.

Det må **antages**, at det afgørende for nævnet ved afgørelsen af, om der er tilstrækkeligt grundlag *”til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde”*, vil være arten og antallet af indklagedes forseelser, spørgsmål om gentagelse, indklagedes personlige forhold og adfærd i den forløbne tid, siden de påklagede forhold fandt sted. Herved bemærkes, at tilsvarende momenter indgår ved bedømmelsen af retlighedsfrakendelse i medfør af straffelovens § 79, stk. 1, hvorefter det er en betingelse, at *”det udviste forhold begrunder en nærliggende fare for misbrug af stillingen”*, jf. ovenfor pkt. 4.1.

### **5.1.4 Revisors omdømme, jf. § 44, stk. 2, 2. pkt., ”... revisors omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret ...”**

Afgørelsen af 27. august 2014 (refereret ovenfor 3.1.1.11) er Revisornævnets eneste afgørelse, hvor nævnet har taget stilling til en eventuel frakendelse begrundet i, at revisors omdømme er *”... så alvorligt kompromitteret, at der er nærliggende fare for, at revisor ikke kan varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde.”* Indklagede i sagen var tidligere (i 2013) ikendt en bøde på 150.000 kr. for krydsende revision og blev nu (2014) ikendt en til-lægsbøde på 100.000 kr. for flere tilfælde af tilsidesættelse af reglerne om uafhængighed og god revisorskik begået forud for nævnets afgørelse fra 2013. Nævnet fandt efter en *”helhedsbedømmelse ... ikke tilstrækkelig grundlag for frakendelse”*, idet nævnet i denne forbindelse henviste til Højesterets afgørelse i UfR2012.616H (refereret ovenfor 3.2.1.1). Da afgørelsen om-

handlede en situation som nævnt i straffelovens § 89, var indklagede teknisk set ikke tidligere ikendt en bøde af betydelig størrelse. Dette kan formentlig ses som en del af baggrunden for frifindelsen overfor påstanden om frakendelse. Afgørelsen belyser ikke, hvilke omstændigheder nævnet finder skal foreligge, for at § 44, stk. 2, 2. pkt., kan bringes i anvendelse.

## 5.2 Revisorkommissionens vurdering

På baggrund af det under pkt. 5.1.1-5.1.4 og sammenfatningen anført under kapitel 3, pkt. 3.1.2, er det Revisorkommissionens **vurdering**, at Revisornævnet stiller strenge krav for at frakende revisor godkendelsen som revisor. Dette er velbegrundet, idet der er tale om en særdeles indgribende sanktion for den pågældende, som i frakendelsesperioden vil være afskåret fra at afgive erklæringer som statsautoriseret/registreret revisor. Frakendelse bør derfor kun anvendes ved grove og alvorlige overtrædelser af revisors pligter som revisor, ligesom der af retssikkerhedsmæssige grunde bør foreligge et sikkert grundlag, forinden nævnet træffer beslutning herom.

I sin gennemgang af Revisornævnets praksis for så vidt angår de enkelte led i revisorlovens § 44, stk. 2, har Revisorkommissionen fundet følgende:

- Revisors overtrædelse af uafhængighedsbestemmelsen i revisorlovens § 24 og manglende foretagelse af grundlæggende revisionshandlinger anses for grove forsømmelser af revisors pligter, der kan danne grundlag for frakendelse (afsnit 5.1.1)
- I praksis er frakendelse kun anvendt som sanktion, når der har været tale om flere forseelser fra revisors side. (afsnit 5.1.1)
- Når der er tale om flere forseelser, tillægger Revisornævnet kun gentagelsesvirkning i relation til frakendelse, hvis der er tale om ligeartede overtrædelser, som tillige er begået inden for en vis kortere årrække, som formentlig ikke overstiger nogle få år (afsnit 5.1.2)
- Ved afgørelsen af, om der er tilstrækkeligt grundlag "*til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde*", antages det afgørende at være arten og antallet af indklagedes forseelser, spørgsmål om gentagelse, indklagedes personlige forhold og adfærd i den forløbne tid, siden de påklagede forhold fandt sted (afsnit 5.1.3)
- Der er ikke tilstrækkelig praksis til fyldestgørende at belyse, hvornår en revisors omdømme er så alvorligt kompromitteret, at dette kan danne grundlag for en frakendelse af revisors godkendelse (afsnit 5.1.4).

Revisornævnets praksis for frakendelse af revisors godkendelse lægger sig tæt op ad og er i overensstemmelse med praksis for at frakende en advokat bestallingen, jf. det oven for under kapitel 3, pkt. 3.1.2, fra nævnets årsberetning for 2011 citerede. Herved bemærkes, at en advokat typisk alene optræder som repræsentant for en part.

Med hensyn til Disciplinærnævnet for Ejendomsmægleres praksis for at begrænse en ejendomsmægleres adgang til at udøve ejendomsformidling, jf. herved ovenfor pkt. 3.2.2.1, bemærkes, at en ejendomsmægler, jf. §§ 9 og 15 i lov om omsætning af fast ejendom, skal varetage sin opdragsgivers interesser (typisk sælger), men dog samtidig skal virke med omsorg for den anden part (typisk køber). Fra 1. januar 2015 varetager en ejendomsmægler alene sælgers

interesser, jf. § 24, stk. 2, i lov nr. 526 af 28. maj 2014 om formidling af fast ejendom m.v., og kan derfor fremadrettet betragtes som repræsentant for en part.

Advokatnævnets og Disciplinærnævnet for Ejendomsmægleres praksis angår således vurderingen af en - i det væsentligste - partsrepræsentants udøvelse af sin profession, mens der ved Revisornævnets vurdering af en klage over en revisor indgår kreditorinteresser, samhandelsparters interesser, investorinteresser og øvrige offentlige interesser og hensyn.

Af lovbemærkningerne til revisorlovens § 43 fremgår, at *"Revisorerne må i uddannelses- og erhvervsmæssig betydning ganske ligestilles med advokaterne. ... De 2 nævn [Advokatnævnet og Revisornævnet] kan ganske sidestilles i henseende til den betydning, de har samfundsmæssigt."* På denne baggrund, jf. herved også det fra Revisornævnets årsberetning for 2011 under pkt. 3.1.2 anførte, **vurderes** nævnets praksis at være i overensstemmelse med gældende ret. Herved bemærkes, at en gennemgang af praksis for de senere år dog kan lede til den konklusion, at frakendelse kunne have været statueret i enkelte tilfælde, men ikke skete, da spørgsmålet ikke var til påkendelse.

Det kan imidlertid diskuteres, om Revisornævnets praksis for frakendelse er for restriktiv henset til, at revisor, jf. revisorlovens § 16 er offentlighedens tillidsrepræsentant og som sådan varetager væsentlige samfundsinteresser, hvorimod en advokat som nævnt typisk alene optræder som repræsentant for en part. Denne forskel synes ikke at afspejle sig i praksis med hensyn til vurderingen af de betingelser, der skal være til stede for at frakende en revisor godkendelsen.

Der kan i denne forbindelse peges på, at der i Sverige og Norge ved behandlingen af disciplinærsager, herunder spørgsmålet om eventuel fratagelse af en revisors godkendelse, indgår hensynet til samfundets interesser og den generelle tillid til revisorbranchen. Samtidig viser statistikken for disse to landes anvendelse af sanktioner, at frakendelse af en revisors godkendelse sker væsentligt hyppigere end i Danmark (se figur 7.3.) Praksis for frakendelse af en revisors godkendelse i disse lande er nærmere beskrevet i kapitel 7.

På denne baggrund **anbefaler** Revisorkommissionen, at der foretages en lovændring af revisorlovens § 44, stk. 2, således at det tydeliggøres, at der i forbindelse med vurderingen af, om der er grundlag for at statuere frakendelse i en konkret sag, i højere grad lægges vægt på, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant. En sådan ændring ville bl.a. medføre, at der kunne lægges en vis afstand til den praksis for frakendelse af en advokats bestalling, der blev fastlagt i UfR2012.616H. De forslag, som fremgår nedenfor i kapitel 8 om skærpet overvågning og betinget frakendelse, skal ses i denne sammenhæng.

## Kapitel 6 - Udvalgte afgørelser fra Revisornævnet

I dette kapitel beskrives Revisornævnets praksis med hensyn til kendelser, hvor nævnet har ikendt større bøder i niveauet over 150.000 kr., men hvor der ikke har været nedlagt påstand om frakendelse efter revisorlovens § 44, stk. 2, af revisors godkendelse. Der er samtidig forsøgt en inddeling af kendelserne i forskellige tilfældegrupper.

Oversigten tager sigte på at beskrive sådanne tilfælde, hvor der muligt kunne have været nedlagt påstand om frakendelse af revisors godkendelse. Herved bemærkes, at nævnet efter praksis kun tager stilling til frakendelse, når der nedlægges påstand herom. Oversigten tager ikke sigte på at være fuldstændig og medtager alene afgørelser fra de seneste år.

### 6.1 Erklæringer i forbindelse med vurderinger ved stiftelse af selskaber

#### 6.1.1 Nævnets kendelse af 11. juni 2012 (sag 1/2011 og 49/2011)

Klagen vedrørte bl.a. indklagedes vurderingserklæringer i forbindelse med stiftelsen af 32 anparts-selskaber, hvor anpartskapitalen i alle tilfælde var tilvejebragt ved en fordring på 80.000 kr. på det stiftende selskab. Desuden angik sagen et utilstrækkeligt revisionsbevis vedrørende vurderingsrapport ved værdiansættelsen af løsoreffekter som apportindskud ved stiftelsen af et selskab. Nævnet fandt, at indklagede havde handlet i strid med god revisorskik og ikendte en bøde på 200.000 kr., idet nævnet udtalte: *"Navnlig under hensyn til, at indklagede i 32 tilfælde ved stiftelse af selskaber har medvirket til opretholdelse af selskaber på et reelt ikke eksisterende kapitalgrundlag, udmåles bøden ... til 200.000 kr."*

#### 6.1.2 Nævnets kendelse af 13. maj 2013 (sag 59/2012)

Klagen vedrørte bl.a. indklagedes vurderingserklæringer i forbindelse med stiftelsen af 8, 9 og 5 anpartsselskaber. Nævnet fandt, at der var tale om samme aktiver ved stiftelsen af "sideordnede" selskaber, og at indklagede herved havde tilsidesat god revisorskik. Indklagede blev ikendt en bøde på 200.000 kr., idet nævnet udtalte, at: *"... indklagede har udvist en grundlæggende mangel på forståelse af sin opgave som offentlighedens tillidsrepræsentant, ligesom nævnet har lagt vægt på, at indklagede i over 10 tilfælde ved stiftelse af selskaber har medvirket til oprettelse af selskaber på et reelt ikke eksisterende grundlag."*

### 6.2 Inhabilitet

#### 6.2.1 Inhabilitet - nærstående

Nævnets faste praksis for sanktion ved revisors inhabilitet er en bøde på 100.000 kr. Som eksempel kan nævnes:

#### 6.2.1.1 Nævnets kendelse af 20. februar 2014 (sag 57/2012)

Indklagede havde revideret årsrapporten i selskab, hvor indklagede var direktionsmedlem, samt påtegnet årsrapporter i tre selskaber, selv om indklagede var nærstående til medlemmer i selskabernes direktion og bestyrelse. Nævnet bemærkede om sanktionsfastsættelsen, at ” ... *inhabilitet er et alvorligt brud på et grundlæggende og fundamentalt krav til en godkendt revisor. Der foreligger i denne sag to på hinanden følgende overtrædelser. På denne baggrund og under hensyn til, at formålet med Revisorloven af 2008 netop blandt andet var at styrke og understrege revisors uafhængighed, finder nævnet i overensstemmelse med praksis i sådanne tilfælde, at den bøde, som indklagede har forskyldt efter Revisorlovens § 44, stk. 1, passende kan fastsættes til 100.000 kr.*”

#### 6.2.1.2 Nævnets kendelse af 20. februar 2014 (sag 34/2013)

Indklagede fandtes skyldig i at have afgivet erklæringer på årsrapporter i ca. fire år uden at have været tilknyttet en registreret revisionsvirksomhed, ligesom indklagede for to selskaber, hvor indklagede ejede 50 % af anpartskapitalen, havde afgivet erklæringer på årsrapporter. Nævnet anførte, at indklagede havde unddraget sig pligten til at anvende et kvalitetsstyringssystem. Nævnets praksis for bøde for manglende kvalitetsstyringssystem er 100.000 kr. Bøden blev fastsat til 250.000 kr., idet nævnet desuden henviste til, at ”*indklagede i gentagne tilfælde groft har overtrådt revisorlovgivningens uafhængighedsbestemmelser.*”

### 6.2.2 Inhabilitet – krydsende revision

I bemærkningerne til 2003 lovens bestemmelse om inhabilitet (§ 11) er om krydsende revision anført, at der herved forstås tilfælde, hvor ”... *revisorer fra revisionsvirksomhed A foretager revision af revisionsvirksomhed B, og hvor revisorer fra revisionsvirksomhed B modsvarer(nde) reviderer revisionsvirksomhed A's regnskaber*”.

Nævnets faste praksis for sanktion ved krydsende revision er en bøde på 150.000 kr. Som eksempel kan nævnes:

#### 6.2.2.1 Nævnets kendelse af 3. april 2013 (sag 52/2010)

Indklagede blev for overtrædelse af god revisorskik ikendt en bøde på 150.000 kr. for at have udført krydsende revision. Nævnet bemærkede om sanktionsfastsættelsen, at ”*Det er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at overtrædelse af forbuddet mod krydsrevision er en grov krænkelse af habilitetsreglerne.*” Nævnet henviste om sanktionsfastsættelsen til Østre Landsrets dom af 14. december 2014 (3. afd. Nr. B-2313-11), der stadfæstede Revisornævnets fastsættelse af en bøde på 150.000 kr. i en sag om krydsende revision.

#### 6.2.2 Nævnets kendelse af 27. august 2014 (sag 68/2009)

Indklagede blev for overtrædelse af habilitetsreglerne ikendt en bøde på 200.000 kr. for at have udført krydsende revision i to forhold. Nævnet bemærkede om sanktionsfastsættelsen, at *”Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at overtrædelse af forbuddet mod krydsrevision er en grov krænkelse af habilitetsreglerne. Nævnet bemærker herved, at udgangspunktet for sanktionsfastsættelsen ved overtrædelse af forbuddet mod krydsende revision er en bøde på 150.000 kr., hvilken bødeposition er i overensstemmelse med Østre Landsrets dom af 14. december 2014.”*

### 6.2.3 Inhabilitet – resultatafhængigt honorar

#### 6.2.3.1 Nævnets kendelse af 27. juni 2012 (sag 10/2011)

Klagen vedrørte to revisorer, der, mens de var revisorer for og afgav revisionspåtegninger for koncernforbundne selskaber, udførte rådgivningsopgave med resultatafhængig aflønning. Begge blev fundet skyldige i overtrædelse af revisorlovens uafhængighedsbestemmelse og ikendtes hver en bøde på 250.000 kr. Nævnet henviste i begrundelsen til forarbejderne til 2003 lovens forhøjelse af bøderammen til 300.000 kr. og anførte: *”Efter nævnets opfattelse må denne motivudtalelse indebære, at der i et tilfælde som det foreliggende, hvor der ved siden af revisionshonoraret er oppebåret et betydeligt rådgivningshonorar, skal lægges vægt på den ved overtrædelsen af god revisorskik tilsigtede vinding. På denne baggrund, og da det resultatafhængige honorar androg 28.011.000 kr., fastsættes den bøde, som hver af de indklagede revisorer har forskyldt, til 250.000 kr.”*

### 6.3 Større bøder – særlige tilfælde

#### 6.3.1 Nævnets kendelse af 4. februar 2014 (sag 97/2012)

Indklagede blev i maj 2009 ikendt en bøde på 200.000 kr. for overtrædelse af god revisorskik, dels ved i forbindelse med vurderingsberetningen ved stiftelsen af et selskab at have afgivet urigtig erklæring om stiftelsen på et reelt ikke eksisterende kapitalgrundlag, dels ved at have meddelt blank revisionspåtegning på selskabets første årsregnskab, skønt dette var fundamentalt forkert. I december 2009 blev indklagede ikke ikendt nogen tillægsstraf, men fundet skyldig i mangelfuldt udført erklæringsarbejde. I december 2010 undlod nævnet at fastsætte nogen tillægsstraf, men fandt indklagede skyldig i overtrædelse af god revisorskik ved ikke at sikre sig tilstrækkelig revisionsdokumentation i to enkeltsager, hvori indklagede desuden burde have taget forbehold. I december 2012 blev indklagede pålagt en tillægsbøde på 50.000 kr., idet indklagede fandtes skyldig i at have afgivet erklæring uden dokumentation for udførte arbejdshandlinger samt ved ikke at have afgivet en afkræftende konklusion for et selskab.

Indklagede blev ved afgørelsen af 4. februar 2014 fundet skyldig i afgivelse af erklæring på årsrapport, der ikke var godkendt af selskabets ledelse samt generalforsamling, samt tilbageholdelse af regnskabsmateriale. Bøden blev henset til afgørelserne af maj og december 2009, samt at der forelå en § 89 situation i forhold til afgørelserne fra december 2010 og december 2012, udmålt som en tillægsbøde på 25.000 kr.

#### *6.3.2 Nævnets kendelse af 28. juni 2013 (sag 36/2011)*

Indklagede blev fundet skyldig ved i forbindelse med afgivelse af blank revisionspåtegning ikke at have udført revisionshandlinger, herunder indhentelse af revisionsbevis for efterfølgende begivenheder, værdiansættelser samt going concern. Indklagede ikendtes en bøde på 200.000 kr. Nævnet lagde herved vægt på, at *"indklagede i flere tilfælde har afgivet erklæringer, herunder en erklæring i forbindelse med et børsprospekt, uden at have udført revisionshandlinger. Indklagede har herved afsløret en fundamental uvidenhed om, hvad det indebærer at være offentlighedens tillidsrepræsentant og/eller en fuldstændig ligegyldighed heroverfor"*.

#### *6.3.3 Nævnets kendelse af 15. november 2013 (sag 86/2010 og 105/2011)*

Indklagede var ved to nævnskendelser fra februar og september 2006 ikendt bøder på 50.000 kr., henholdsvis 25.000 kr. for afgivelse af blank påtegning baseret på pågældende direktørs mundtlige oplysninger, samt undladelse af at give supplerende oplysning og tage forbehold.

Indklagede blev ved afgørelsen af 15. november 2013 fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik som følge af utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystem, manglende dokumentation for revisionshandlinger, manglende revisionsprotokoller, afgivelse af erklæringer uden tilknytning til revisionsvirksomhed, tilsidesættelse af uafhængighedsbestemmelsen og manglende forbehold om ejendomsret ved vurderingsberetning ved stiftelse af selskab. Indklagede blev pålagt en bøde på 275.000 kr., idet nævnet lagde vægt på de to tidligere sager fra 2006. Nævnet henviste endvidere til dets bødepraksis på 100.000 kr. vedrørende utilstrækkelig implementering af kvalitetsstyringssystem samt bødepraksis på 100.000 kr. for tilsidesættelse af uafhængighedsbestemmelsen.

#### *6.3.4 Nævnets kendelse af 20. februar 2014 (sag 97/2011)*

Indklagede blev i juni 2011 ikendt en bøde på 250.000 kr. for forsætligt at have været med til at sløre en klients faktiske økonomiske forhold i forbindelse med afgivelse af en reviewerklæring på en formueopgørelse til brug for klientens forhandling med skattevæsenet. Kendelsen blev ophævet ved byretsdom af juni 2013. Nævnet har anket byrettens dom til landsretten.

Indklagede blev ved afgørelsen af 20. februar 2014 fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik vedrørende vurderingsberetning ved stiftelse af selskab, manglende færdiggørelse af revision af selskabs årsregnskab, tilsidesættelse af tavshedspligt samt afgivelse af indbyrdes uoverensstemmende oplysninger i revisionsprotokollat. Indklagede blev pålagt en bøde på 150.000 kr., idet



nævnet bemærkede: *”Da særligt overtrædelsen af revisors tavshedspligt, som er grundlæggende for en revisor, anses for en særdeles alvorlig overtrædelse, fastsættes den samlede bøde til 150.000 kr., hvoraf 50.000 kr. [jf. princippet i straffelovens § 89] udgør en tillægsbøde.”*

## Kapitel 7 – Rettighedsfrakendelse i udvalgte lande

Indsigt i udenlandsk praksis på et område som rettighedsfrakendelse kan ikke alene bidrage med et nuanceret syn på forskellige aspekter af en problemstilling, men kan også bidrage til inspiration for så vidt angår håndteringen af en problemstilling. Revisorkommissionen har på denne baggrund i marts 2014 anmodet de kompetente myndigheder i Sverige, Finland og Norge om at belyse det pågældende lands praksis for, hvornår en godkendt revisor frakendes sin godkendelse som revisor på grund af forsømmelser ved udførelsen af revisors opgaver som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Revisorkommissionen har fokuseret på de nordiske lande, fordi disse ikke alene har et fælles grundlag i den EU-retlige regulering af revisorer, men også en revisorretlig baggrund, der udspringer fra den fællesnordiske aktieselskabslovgivning fra 1960'erne.

De spørgsmål, Revisorkommissionen rettede til de nordiske revisionsmyndigheder, var følgende:

1. Hvilke betingelser skal være opfyldt for, at en godkendt revisor som følge af forsømmelse ved udførelsen af revisors opgaver kan fratages godkendelsen som revisor?
2. Der anmodes om eksempler på tilfælde, hvor en revisor er frataget godkendelsen som følge af forsømmelse ved udførelsen af opgaver
3. Hvor mange godkendte revisorer er i årene 2009, 2010, 2011, 2012 samt 2013 frataget godkendelsen som revisor som følge af forsømmelse ved udførelsen af deres opgaver?
4. Kan det offentlige indtræde i en klage over en revisor indgivet af en privat og kræve revisor frataget godkendelsen?

Der er modtaget svar fra Sverige og Norge.

Belysningen af rettighedsfrakendelse i disse lande er suppleret med offentligt tilgængelige oplysninger fra myndighedernes hjemmesider, revisorsnamden.se og finanstillsynet.no.

### 7.1. Sverige

#### 7.1.1. De overordnede rammer

Sverige har tre forskellige typer revisorer, der alle er "*kvalificerade revisorer*":

- Auktoriserad revisor
- Godkänd revisor med eksamen
- Godkänd revisor uden eksamen

Både en *aukautoriserad revisor* og en *godkänd revisor med eksamen* kan udføre lovpligtig revision. Lovgivningsmæssigt er der ingen forskel på, hvilke opgaver de to revisor-grupper kan udføre; dog kan der i visse sammenhænge være krav om, at revisionen udføres af en auktoriserad revisor – fx

når dette er fastsat i en virksomheds vedtægter. Historisk set har der været stillet større krav for at blive auktoriseret revisor end for at blive godkendt, men denne forskel er ved at blive udfaset, og der udstedes efterhånden kun auktorisation, ikke godkännande.

En *godkänd revisor uden eksamen* må ikke udføre lovpligtig revision i et selskab, der har aktier, warrants eller obligationslån, der er optaget til handel på et reguleret marked eller tilsvarende uden for EØS. Siden 2001 uddannes der ikke flere godkendte revisorer uden eksamen, men titlerne findes fortsat i revisorbranchen.

*Revisorsnämnden* (RN) er en forvaltningsmyndighed og fører tilsyn med kvalificerede revisorer, dvs. auktoriserede revisorer, godkendte revisorer og registrerede revisionsbolag (juridisk person). Civile processer, fx erstatningssager, føres for de almindelige domstole. RN's afgørelser kan indirekte anvendes som bevis i en erstatningssag. RN's afgørelser tillægges sædvanligvis høj bevisværdi i spørgsmål om, hvorvidt en revisor har handlet i strid med god revisorskik eller god revisionskik.

RN's tilsynsvirksomhed består af fire dele: Systematisk og opsøgende tilsyn (SUT), løbende kvalitetskontrol, disciplinærspørgsmål og forhåndsbesked. Gennem SUT undersøger RN kvaliteten af udvalgte revisors og godkendte revisionsvirksomheders virksomhed. Hvis der i en sådan sag fremkommer alvorlige mangler, åbnes en disciplinær sag med henblik på en evt. sanktion.

RN kan endvidere afgive forhåndsbesked om visse spørgsmål vedrørende uafhængighed.

### 7.1.2. Sanktionsformer<sup>1</sup>

De disciplinære sanktionsmuligheder for svenske revisorer er reguleret i §§ 32 – 35 i revisorlagen. En disciplinær sag kan resultere i følgende afgørelser:

- Afskrivning – der rettes ingen kritik mod revisor. Svarer til henlæggelse.
- Påtale (erinran) – den mildeste kritik. Det påpeges, at revisor ikke har fulgt god revisorskik eller god revisionskik.
- Advarsel (varning) – middelformen for kritik. Her er tale om tilsidesættelser, der er så alvorlige, at de, hvis de gentages, må antages at medføre, at revisors godkendelse frakendes.
- Frakendelse af godkendelsen (upphävande) – den stærkeste form for kritik, som indebærer en frakendelse af personens ret til at virke som kvalificeret revisor.

Den centrale bestemmelse om sanktionsmulighederne for svenske revisorer er revisorlagens § 32:

*32 § Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt handlar oredligt eller om en revisor inte betalar en sådan avgift som avses i 39 §, ska auktorisationen eller godkännandet upphävas. Om det finns förmildrande omständigheter, får i stället varning ges.*

*Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag, får varning ges. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället ge en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får auktorisationen eller godkännandet upphävas.*

<sup>1</sup> Dette afsnit er suppleret med oplysninger fra Revisorsnämndens hjemmeside, [http://www.revisorsnamnden.se/m/om\\_m\\_4706.html](http://www.revisorsnamnden.se/m/om_m_4706.html)

*Om det oppkommer en fråga om opphävande, varning eller erinran, ska revisorn genom skriftlig underrättelse ges tillfälle att yttra sig om det som anförs i ärendet.*

*Varning eller erinran får inte ges om det som läggs revisorn till last har inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet<sup>2</sup>.*

En disciplinærsag mod en revisor indledes ofte ved, at RN modtager en anmeldelse mod en revisor fra fx en privatperson, en virksomhed eller en anden myndighed. RN kan også indlede en disciplinærsag af egen drift, uden at der er modtaget klage. Endelig kan RN indlede en disciplinærsag på baggrund af oplysninger, der er fremkommet i samarbejde med RN's kvalitetskontrol.

Håndteringen af en disciplinærsag er normalt skriftlig, hvor den pågældende revisor får mulighed for at ytre sig om disciplinærsagens emne. Når sagen er færdigudredt, meddeler RN sin afgørelse om henlæggelse af sagen, påtale, advarsel eller frakendelse af revisors godkendelse.

En revisor kan klage over RN's beslutning om en disciplinær foranstaltning til en almen forvaltningsdomstol (förvaltningsrätt, kammarätt og Högsta Förvaltningsdomstolen). Hvis RN meddeler, at en sag erhenlagt, kan denne afgørelse ikke påklages. Det beror på, at den, der har anmeldt en revisor, ikke anses for at være part i sagen eller i øvrigt have en sådan interesse, at den pågældende har ret til at påklage RN's afgørelse.

### **7.1.3. Betingelser for frakendelse af en revisors godkendelse**

Frakendelse af en revisors godkendelse kan komme på tale i følgende situationer:

- Hvis en revisor forsætligt "gør uret" i sin virksomhed eller på anden vis handler uredeligt. En revisor, der bevidst medvirker i et kriminelt forehavende "gør uret".
- Hvis en revisor udviser store mangler i sin egen økonomi, såsom manglende skatteindbetalinger.
- Hvis revisor ikke betaler en årsafgift (på 2.600 SKR) til RN.

Derudover kan en revisors godkendelse frakendes, hvis RN finder, at en revisor udfører revision af så mangelfuld kvalitet, at det rejser spørgsmål om, hvorvidt revisoren formår at udføre revision af en acceptabel kvalitet. Sædvanligvis fratages en revisors godkendelse kun, hvis der er konstateret mangler i flere hverv.

Mere alvorlige mangler, som ikke kan anses for forsætlige, fører normalt ikke til en frakendelse af revisors godkendelse. Det skal dog bemærkes, at RN tager hensyn til, om den pågældende revisor tidligere er meddelt disciplinære foranstaltninger. Generelt gælder det, at jo nærmere i tid den tidligere disciplinære foranstaltning er, desto større betydning får den for valget af disciplinær foranstaltning i det aktuelle tilfælde.

---

<sup>2</sup> Revisorlagen, Lag (2013:217).

Hvis der er formildende omstændigheder, kan en situation, der ellers ville udløse en frakendelse af revisors godkendelse, føre til en *advarsel* til den pågældende revisor.

Tilsidesætter en revisor sine pligter som revisor eller som stedfortræder for en revisionsvirksomhed på anden vis end i de ovennævnte situationer, gives den pågældende ligeledes en *advarsel*. Hvis det er tilstrækkeligt, kan RN dog i stedet give en *påtale*. Er omstændighederne væsentligt forværrede, kan revisors godkendelse dog frakendes.

RN har ikke oplyst om konkrete eksempler på frakendelse af en revisors godkendelse.

#### 7.1.4. Frakendelse af revisors godkendelse i tal

RN har oplyst, at RN i årene 2009 – 2013 har frakendt en revisors godkendelse i 34 tilfælde. Ingen revisionsvirksomheder har fået frakendt godkendelsen i perioden. Det årlige antal frakendelser ligger på mellem 4 og 9, med et gennemsnit på 6,8 frakendelser pr. år.

Antallet af frakendelser skal sammenholdes med, at antallet af revisorer i Sverige er følgende:

Auktoriserede revisorer	3.038
Godkände revisorer	696
I alt kvalificerede revisorer	<u>3.734</u>

Revisionsvirksomheder <sup>3</sup>	147
------------------------------------	-----

Til sammenligning er der i Danmark 2.010 statsaut. rev., 1.830 reg. rev. (i alt 3.840 godkendte revisorer) og 1.677 revisionsvirksomheder<sup>4</sup>.

Figur 7.1. Sanktioner anvendt overfor svenske revisorer de seneste 5 år (Revisorsnämnden)

År / Disciplinær foranstaltning	Godkända revisorer	Auktoriserade revisorer	Revisionsvirksomheder	Total
<b>2009</b>				
Frakendelse	6	3	-	9
Advarsel	15	18	1	34
Påtale	2	10	1	13
<b>Total</b>	<b>23</b>	<b>31</b>	<b>2</b>	<b>56</b>
<b>2010</b>				
Frakendelse	5	2	-	7
Advarsel	13	13	1	27
Påtale	4	12	-	16
<b>Total</b>	<b>22</b>	<b>27</b>	<b>1</b>	<b>50</b>
<b>2011</b>				
Frakendelse	2	4	-	6
Advarsel	12	17	2	31
Påtale	3	1	3	7
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>22</b>	<b>5</b>	<b>44</b>
<b>2012</b>				
Frakendelse	6	2	-	8
Advarsel	14	14	-	28

<sup>3</sup> Kilde: Revisorsnämnden, <http://www.revisorsnamnden.se/rs/revisor/21.august.2014>.

<sup>4</sup> Kilde: CVR.dk 21. august 2014.

Påtale	3	12	1	16
<b>Total</b>	<b>23</b>	<b>28</b>	<b>1</b>	<b>52</b>
<b>2013</b>				
Frakendelse	3	1	-	4
Advarsel	6	27	-	33
Påmindelse	3	6	1	10
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>34</b>	<b>1</b>	<b>47</b>

### 7.1.5. Klageberettigede og indtræden

Ved disciplinærsager hos RN er det alene revisoren, der er part. Dette er i modsætning til sagsbehandlingen ved det danske Revisornævn, hvor klageren er part i disciplinærsagen. Hvis RN's afgørelse påklages, er det RN og revisoren, der er part ved domstolene. Dette svarer til forholdene i Danmark, hvor Revisornævnet og den pågældende revisor er parter i tilfælde af, at en nævnsafgørelse indbringes for domstolene.

Anmelderen / klageren i den oprindelige disciplinærsag hos RN har således ikke partsstatus, uanset om der er tale om et privat eller statsligt subjekt, og uanset om den pågældende er juridisk eller fysisk person. Som følge af, at RN tager aktiv del i behandlingen af en svensk disciplinærsag, enten som tilsynsmyndighed eller som part i en domstolssag, har der ikke været behov for nærmere om indtræden / intervention i Sverige. Se nærmere om baggrunden for Revisorkommissionens overvejelser om adgang til indtræden i disciplinærsager i kapitel 9.

## 7.2. Norge

### 7.2.1. De overordnede rammer

Norge har to typer godkendte revisorer:

- Statsautoriseret revisor
- Registreret revisor

Både en *statsautoriseret revisor* og en *registreret revisor* kan udføre lovpligtig revision – dog er revision af børsnoterede selskaber forbeholdt statsautoriserede revisorer.

Godkendelse af revisorer foretages af det norske *Finanstilsynet*. Det er ligeledes Finanstilsynet, der varetager det offentlige tilsyn med revisorer og i givet fald tager stilling til, om en frakendelse af en revisors godkendelse er nødvendig.

Finanstilsynet gennemfører fem forskellige former for tilsyn på baggrund af egne risikovurderinger, indrapporteringer og andre signaler som fx medieopslag. Forhold, der afdækkes som led i Finanstilsynets tilsyn på andre områder end revision (bank og finans, forsikring og pension, værdipapirer, børsnoteringer og prospekter, eksternt regnskabsføring, ejendomsformidling samt inkasso), vil også kunne føre til en nærmere vurdering af revisors arbejde. De forskellige former for tilsyn er følgende:

- *Stedlig tilsyn* gjennomføres på baggrund af en vurdering af indrapporteringer m.m. og munder ud i "bemærkninger i sagen". Bemærkningerne er ikke en egentlig afgørelse, men de kan indeholde en advarsel om, at der vil blive truffet afgørelse om frakendelse af revisors godkendelse.
- *Periodisk kvalitetskontrol* af alle revisorer, der reviderer årsregnskab for revisionspligtige virksomheder, gennemføres hvert sjette år. Den periodiske kvalitetskontrol gennemføres af Revisorforeningen for så vidt angår foreningens medlemmer. Er der forhold, der kan føre til frakendelse af revisors godkendelse, bliver sagen oversendt til Finanstilsynet til videre opfølging. For revisorer, der ikke er medlemmer af Revisorforeningen, gennemføres kontrollen af Finanstilsynet inden for 6 års-perioden.
- Ved *kontorbasert tilsyn* anmoder Finanstilsynet revisor om information i form af revisionsdokumentation samt sin vurdering af et forhold.
- Hver andet år udsendes et spørgeskema til alle revisorer og revisionsvirksomheder, kaldet *dokumentbasert tilsyn*. Svar – og manglende svar – giver grundlag for en opfølging af den enkelte revisor. Processen afsluttes i en opsummerende rapport, som offentliggøres.
- Endelig gennemfører Finanstilsynet også *tematilsyn*. Formålet er at klarlægge, hvordan en defineret problemstilling faktisk bliver håndteret af revisorbranchen, med henblik på Finanstilsynets vurdering af, om der er behov for ændringer.

### 7.2.2. Sanktionsformer

Frakendelse af revisors godkendelse og andre sanktioner reguleres i den norske revisorlovs kapitel 9. Der er tre sanktionsformer:

- *Tilbakekaldelse af godkendelsen* for en registrert eller statsautorisert revisor / revisjonsselskap (evt. tidsbegrenset) – svarer til frakendelse.
- *Suspension* af en godkendelse indtil en straffesag er avsluttet.
- *Bøde* eller *fængsel* i op til et år.

#### 7.2.2.1. Betingelser for frakendelse af en revisors godkendelse

Den norske revisorlovs § 9-1 om frakendelse (tilbakekalling) af revisors godkendelse i den norske revisorlov lyder således:

##### § 9-1. Tilbakekalling av godkjenning

*Finanstilsynet skal kalle tilbake godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor dersom en revisor ikke lenger fyller kravene i § 3-4 nr. 2 eller 3.*

*Finanstilsynet skal kalle tilbake godkjenning som revisjonsselskap dersom selskapet ikke lenger fyller kravene i § 3-5.*

*Finanstilsynet kan kalle tilbage godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor eller som revisjonsselskap dersom revisor eller selskapet anses uskikket fordi vedkommende*

- 1. har gjort seg skyldig i straffbar handling og dette må antas å svekke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen, eller*
- 2. grovt eller gjentatte ganger har overtrådt revisors plikter etter lov eller forskrifter.*

*Vedtak etter denne paragraf kan gjelde en tidsbegrenset periode.*

Frakendelse af en revisors eller en revisionsvirksomheds godkendelse, der skyldes brud på de formelle vilkår for godkendelsen, "skal" foretages (jf. bestemmelsens første og andet led). Spørgsmålet om frakendelse er derfor ikke overladt til Finanstilsynets skøn. Det kan eksempelvis være et brud på kravet om, at en revisor skal være økonomisk vederhæftig eller krav til organisationen af en revisionsvirksomhed.

Sidste led i bestemmelsen om tidbegrænsede afgørelser anvendes typisk i kombination med, at der rejses sigtelse for en strafbar handling i afventning af dom i straffesagen.

Frakendelse efter bestemmelsens tredje led vedrører forsømmelser ved udførelsen af revisors opgaver, ligesom den danske revisorloves § 44, stk. 2. Finanstilsynet "kan" tilbagekalde en godkendelse – dvs. Finanstilsynet har kompetence til at foretage et selvstændigt skøn over, hvorvidt vilkårene for en frakendelse er opfyldt, ligesom der kan foretages en overordnet helhedsvurdering af, om frakendelsen skal finde sted.

Som led i overvejelsen af en potentiel frakendelse vil Finanstilsynet tage i betragtning, hvilken indvirkning en frakendelse eller en undladelse af at frakende en godkendelse vil kunne have for den generelle tillid til revisorinstituttet, herunder betydningen for kapitalmarkedets tillid til revisors arbejde, de pålidelighedskrav, der ligger til grund for revisorgodkendelsen, etc.

Ved varetagelsen af Finanstilsynets tilsynsrolle afvejes hensynet til enkeltpersoner over for de samfundsmæssige hensyn. Et af disse samfundsmæssige hensyn er at forhindre, at der kan rejses tvivl om kvaliteten af revision. Finanstilsynet foretager også en fremadrettet vurdering med hensyn til, om der er konkrete forhold, der taler imod en frakendelse, fx at revisor har rettet op på mangelfulde forhold, og der derfor er anledning til at antage, at revisor i fremtiden ikke vil begå nye brud på sine pligter.

Frakendelse af en revisors eller en revisionsvirksomheds godkendelse finder kun sted, hvis den aktuelle strafbare handling eller de aktuelle pligter, der er tilsidesat, begrundes, at vedkommende må anses for "uskikket" som revisor. Det er ikke utænkeligt, at en revisor kan anses for "skikket" til fortsat at oppebære en godkendelse på trods af eksempelvis en domfældelse. Det afgørende er, om den aktuelle strafbare handling er egnet til at svække den tillid, som er nødvendig for erhvervsudøvelsen.

Visse strafbare handlinger eller undladelser anses uden nærmere prøvelse for at svække den tillid, som er nødvendig for revisors erhvervsudøvelse, fx overtrædelse af straffelovens bestemmelser om berigelsesforbrydelser, eller af skatte- og afgiftslovgivning o. lign.



For så vidt angår den anden frakendelsesmulighed – grove eller gentagne overtrædelser af revisors pligter – lægger Finanstilsynet vægt på:

- Der kræves en kvalificeret overtrædelse af revisors pligter for, at overtrædelsen kan anses for grov.
- Momenter, som efter gældende ret er relevante ved sondringen mellem simpel og grov uagtsomhed, kan være relevante momenter for vurderingen af overtrædelsens grovhed.
- Gentagne overtrædelser af revisors pligter kan efter omstændighederne føre til frakendelse af revisors godkendelse, uanset at den enkelte overtrædelse ikke kan karakteriseres som grov.
- Det er ikke afgørende, om revisor tidligere er gjort opmærksom på overtrædelsen.

#### **7.2.2.2. Konkrete eksempler på frakendelse**

De oftest forekommende årsager til frakendelse af en norsk revisors godkendelse er, at revisor har overtrådt revisorloven ved **ikke** at have:

- dokumenteret udførelsen af revisionsopgaven (afsnit 7.2.2.2.1.),
- udført revisionen i overensstemmelse med god revisorskik (afsnit 7.2.2.2.2.), eller
- varetaget sit ansvar som opgaveansvarlig revisor (afsnit 7.2.2.2.3.).

##### **7.2.2.2.1. Gentagne, ikke grove overtrædelser**

I en konkret sag om manglende dokumentation for revisionshandlingerne, og hvor der tidligere var konstateret mangler ved de grundlæggende dele af revisionen, udtalte Finanstilsynet:

*"Finanstilsynet anser revisorlovens krav til dokumentasjon av revisjonsutførelsen for å være av helt sentral betydning. Uten en klar håndhevelse av dokumentasjonskravet, vil det ikke være mulig å kontrollere hvorvidt revisor har gjennomført en revisjon i samsvar med lovgivningen. En slik manglende kontrollmulighet vil undergrave hensikten med å underlegge revisorer et offentlig tilsyn, og videre svekke revisors rolle som allmennhetens tillitsperson.*

*Finanstilsynet avdekket under tilsynet i 2010 mangler knyttet til grunnleggende deler av revisjonen, og i oppdragsansvarlig revisors involvering. Disse manglene innebærer at revisjonsklientens regnskaper ikke har vært underlagt slik kontroll som er ment etablert gjennom revisjonsinstituttet.*

*Det må forventes at revisor er kjent med de kravene som følger av revisorloven. I det foreliggende tilfellet er revisor, gjennom tidligere tilsyn, ikke bare gjort kjent med lovkravene, men også Finanstilsynets konkrete oppfatning av at virksomheten ikke var i samsvar med kravene. Det må derfor legges til grunn at revisors unnlater, er forsettlig eller i det minste grovt uaktsomme. Også en vurdering av revisors subjektive forhold tilsier derfor at lovbruddene må anses som grove. Uansett er det gjentatte lovbrudd".*

##### **7.2.2.2.2. Revisionens kvalitet**

Når det gælder kvaliteten af den udførte revision, er det Finanstilsynets erfaring, at revisor ofte ikke i tilstrækkelig grad har sat sig ind i den virksomhed, som revideres. Det manglende indblik i virksomhedens forhold kan medføre, at revisor ikke planlægger tilstrækkelige og hensigtsmæssige revisionshandling. Ofte afdækkes, at revisor ikke har tilstrækkelig revisionsbevis for sine konklusioner på indtægtsområdet.

### 7.2.2.2.3. Den opgaveansvarlige revisors ansvar

Finanstilsynet har typisk konstateret, at revisor i for lille grad havde involveret sig i den faktiske revision, og at den involvering, som eventuelt forelå, ikke var tilstrækkeligt dokumenteret.

### 7.2.2.3. Frakendelse af revisors godkendelse i tal

Alle norske revisorer er registreret i Konesjonsregistret, der føres af Finanstilsynet. Ifølge registreret er der aktuelt registreret følgende antal norske revisorer<sup>5</sup>:

Registrert revisor	2.846
Registrert ansvarlig revisor	613
Statsautorisert revisor	2.626
Statsautorisert ansvarlig revisor	1.036
I alt godkendte revisorer	<u>7.121</u>
Revisjonsselskap	559

Figur 7.2. Frakendelse af norske revisorerers godkendelse de seneste 5 år.

	2009	2010	2011	2012	2013
Frakendelse statsautorisert rev.	1	10	1	19	0
Frakendelse registrert rev.	4	13	2	17	0
Frakendelse revisionsvirksomheder	3	1	0	0	0
Frakendelser i alt	8	24	3	36	0

Antallet af afgørelser om frakendelse af revisors godkendelse er højere, efter at der har været gennemført *dokumentbasert tilsyn* (spørgeskema-undersøgelse, der gennemføres hvert andet år - se afsnit 7.2.1.). Dette er tilfældet for årene 2010 og 2012. Årsagen er, at godkendelsen bliver frataget de revisorer og revisionsvirksomheder, der ikke besvarer spørgsmålene efter påmindelse og advarsel om frakendelse af godkendelsen. Efteruddannelseskrevet følges også op over for den enkelte på baggrund af svar på spørgeskemaet.

Der er således forskellige årsager bag de frakendelser, der fremgår af skemaet. Eksempelvis var kun 3 af de i alt 36 frakendelser i 2012 begrundet i forsømmelser ved udførelse af revisors opgaver.

### 7.2.2.4. Klageberettigede og indtræden

Formelt set er der i den norske Lov om mekling og rettergang i sivile tvister mulighed for, at det offentlige kan indtræde i en klage over en revisor indgivet af en privat og kræve, at revisor fratages godkendelsen. Den praktiske fremgangsmåde vil imidlertid være, at Finanstilsynet modtager tips om eller klage over en revisor og på dette grundlag selv følger op over for den aktuelle revisor.

Hvis en sag mod en revisor allerede er under behandling ved domstolene, eller der foreligger en endelig dom over den pågældende, vil dette kunne være et moment af betydning for Finanstilsynets selvstændige vurdering af en sanktionssag.

<sup>5</sup> Kilde: <http://www.finanstilsynet.no/no/Venstremeny/Konesjonsregister/?q=&type=1> I Danmark er der 2.010 statsaut. rev., 1.830 reg. rev. og 1.677 revisionsvirksomheder. Alle tal er fra august 2014.

### 7.3. Sammenfatning

Der er visse fællestræk i reguleringen af revisorers forhold i Sverige og Norge – træk, som ikke fuldt ud gør sig gældende på samme vis i Danmark.

I begge lande er det den samme myndighed, der godkender revisorer, fører tilsyn med revisorer, og som i givet fald træffer afgørelse om frakendelse af en revisors godkendelse eller pålægger andre sanktioner. I Sverige udføres opgaven af Revisorsnämnden (RN), i Norge er det Finanstilsynet.

Samtidig betyder revisors samfundsmæssige rolle i begge lande, at disciplinærsager behandles anderledes end i Danmark. I Sverige har en klager således ikke partsstatus i behandlingen af en disciplinærsag, idet Revisorsnämnden varetager samfundets interesser over for den pågældende revisor. I Norge skal Finanstilsynet i sin behandling af disciplinærsager tage i betragtning, hvilken indvirkning en frakendelse eller en undladelse af at frakende en godkendelse vil kunne have for den generelle tillid til revisorinstituttet. Generelt skal det norske Finanstilsyn varetage det samfundsmæssige hensyn for at forhindre, at der kan rejses tvivl om kvaliteten af revision.

Figur 7.3. Antal frakendelser af revisorers og revisionsvirksomheders godkendelser pr. år – Sverige, Norge og Danmark:

År	Sverige 3.734 godkendte revisorer <sup>6</sup> 147 revisionsvirksomheder	Norge 7.121 godkendte revisorer 559 revisionsvirksomheder	Danmark 3.840 godkendte revisorer 1.677 revisionsvirksomheder
<b>2009</b>			
Godk.rev.	54	5	0
Rev.virks.	2	3	0
<b>2010</b>			
Godk.rev.	49	23	0
Rev.virks.	1	1	0
<b>2011</b>			
Godk.rev.	39	3	0
Rev.virks.	5	0	0
<b>2012</b>			
Godk.rev.	51	36	0
Rev.virks.	1	0	0
<b>2013</b>			
Godk.rev.	46	0	0
Rev.virks.	1	0	0

Bedømt ud fra antallet af frakendelser i de tre lande er der ingen tvivl om, at det danske Revisornævns praksis for frakendelser er betydeligt mere tilbageholdende, end hvad der gør sig gældende i både Sverige og Norge. Sverige, der har det mindste antal godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, er det land, der hyppigst frakender en revisors eller revisionsvirksomheds godkendelse.

<sup>6</sup> Antallet af revisorer og revisionsvirksomheder er fra revisornamnden.se, finanstilsynet.no og cvr.dk, alle fra august 2014.

## Kapitel 8 - Forslag til nye sanktionsformer

På baggrund af beskrivelsen i kapitel 3 af Revisornævnets restriktive praksis vedrørende frakendelse af revisors godkendelse samt de i kapitel 6 refererede afgørelser har Revisorkommissionen vurderet, om der er behov for andre sanktionsformer over for revisorer, der har problemer med kvaliteten i revisionsarbejdet, og hvor betingelserne for at frakende revisors godkendelse ikke er til stede.

Revisorkommissionens overvejelser herom fremgår af pkt. 8.1 – 8.3 Kommissionens forslag fremgår af pkt. 8.5.

### 8.1 Skærpet overvågning i form af fornyet kvalitetskontrol

**8.1.1** Revisortilsynet gennemfører rutinemæssigt kontrol af en revisionsvirksomheds kvalitetsstyringssystem.

Kvalitetskontrollen omfatter foruden virksomheden de i denne beskæftigede revisorer, jf. revisorlovens § 29, stk. 1. Kontrollen gennemføres efter § 29, stk. 3, med højst seks års mellemrum, dog tre års mellemrum for revisionsvirksomheder der udfører revision i virksomheder omfattet af lovens § 21, stk. 3, såkaldte PIE - virksomheder (finansielle virksomheder, børsnoterede virksomheder m.fl.).

Som resultat af en kvalitetskontrol kan Revisortilsynet, jf. revisorlovens § 35, stk. 6, nr. 3, og § 37, stk. 1, nr. 2, i bekendtgørelse nr. 985 af 11. september 2014 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed beslutte, at revisionsvirksomheden gives en påtale og tillige skal underkastes en fornyet kontrol. En beslutning om en fornyet kontrol, der kan være hel eller delvis, kan anvendes i tilfælde, hvor der er konstateret forhold, som påtales af tilsynet, og hvor den fornyede kontrol vil have til formål at konstatere, om der på passende måde er fulgt op på tilsynets påtale. Tilsynet kan samtidig indbringe virksomheden/en revisor for Revisornævnet.

Det er Revisorkommissionens **vurdering**, at der ved Revisortilsynets kvalitetskontrol, der som anført også omfatter kontrol af den kontrollerede revisionsvirksomheds revisorer, også kan forekomme tilfælde, hvor resultatet af enkeltsagskontrollen af en kontrolleret revisors erklæringsarbejde kan begrunde, at den pågældende revisor undergives en skærpet overvågning. En sådan skærpet overvågning tænkes passende at kunne udmøntes i form af et antal kontroller (f. eks. 2-4) udført af tilsynet over en periode på op til fem år, hvor den pågældende revisor undergives stikprøvevis kontrol af sit erklæringsarbejde. Overvågningen i form af yderligere kontroller skal have til formål at konstatere, om revisoren retter op på kvaliteten af sit erklæringsarbejde eller fortsætter med at afgive fejlbehæftet og/eller mangelfuldt erklæringsarbejde. I sidstnævnte tilfælde kan der være grundlag for at indbringe revisoren for Revisornævnet.

Uanset at Revisorkommissionen alene har haft til opgave at analysere og vurdere Revisornævnets sanktioner, har Kommissionen fundet det nødvendigt og hensigtsmæssigt at **anbefale** en udvidelse af reaktionsmuligheder, som Revisortilsynet har i henhold til lovens § 35, stk. 6.

Revisorkommissionen **anbefaler** således, at Revisortilsynet får hjemmel til at pålægge en revisor skærpet overvågning, hvor den pågældende revisor undergives stikprøvevis kontrol af sit erklæringsarbejde i form af 2-4 kontroller udført af tilsynet over en periode på op til fem år. I lighed med, hvad der gælder for Revisortilsynets afgørelse om at pålægge en revisionsvirksomhed en fornyet kontrol, jf. revisorlovens § 35, stk. 6, nr. 3, vil en afgørelse om skærpet overvågning ikke kunne indbringes for anden myndighed, jf. revisorlovens § 51, stk. 3.

**8.1.2** Revisorkommissionen har overvejet, om Revisornævnet også bør have mulighed for som sanktion at pålægge en indklaget revisor en skærpet overvågning, således at den pågældende revisor pålægges at underkaste sig et antal kontroller (f. eks. 2-4) udført af Revisortilsynet over en periode på op til fem år, hvor den pågældende undergives stikprøvevis kontrol af sit erklæringsarbejde. En sådan sanktion kunne komme på tale over for en revisor, hvor kvaliteten af revisors arbejde gav anledning til tvivl om, hvorvidt den pågældende ville formå at rette op på kvaliteten af sit arbejde

Ved Revisornævnets behandling af en klage mod en revisor kan der forekomme tilfælde, hvor behandlingen tillige afdækker problematiske forhold i den revisionsvirksomhed, hvor revisoren er tilknyttet, herunder om dens anvendelse af kvalitetsstyringssystemet. I sådanne situationer kunne det overvejes, om Revisornævnet, hvor tillige virksomheden er indklaget, som en sanktion kunne pålægge virksomheden inden for en nærmere fastsat periode at underkaste sig en fornyet kvalitetskontrol fra Revisortilsynet af virksomhedens kvalitetsstyringssystem.

I de tilfælde, hvor en klage ved Revisornævnet er indgivet af Revisortilsynet, forudsættes det, at tilsynet inden klagens indbringelse har taget stilling til, om der har været grundlag for at pålægge virksomheden en fornyet kvalitetskontrol eller en bestemt revisor en skærpet overvågning i form af ekstra kontroller som beskrevet ovenfor i pkt. 8.1.1. I disse tilfælde ville der således som udgangspunkt næppe blive tale om at ikende den indklagede virksomhed / revisor denne sanktionsform. Det samme ville være gældende for klager indgivet af Erhvervsstyrelsen, jf. herom umiddelbart neden for i pkt. 8.1.3. Ikendelse af en sanktion om skærpet overvågning af en enkelt revisor – eller for en revisionsvirksomhed en fornyet kvalitetskontrol – ville således alene komme på tale ved behandlingen af klager indgivet af andre end Revisortilsynet og Erhvervsstyrelsen.

Det kan samtidig anføres, at der er tale om iværksættelse af kontrolforanstaltninger, som mere naturligt bør henhøre under Revisortilsynet / Erhvervsstyrelsen som forvaltningsmyndigheder, end at de tillægges et domstolslignende organ som Revisornævnet.

Efter en samlet vurdering **anbefaler** Kommissionen, at Revisornævnet ikke tillægges mulighed for som sanktion at pålægge en revisionsvirksomhed eller en enkelt revisor en fornyet kvalitetskontrol/skærpet overvågning fra Revisortilsynet.

**8.1.3** Erhvervsstyrelsen kan, jf. revisorlovens § 37, stk. 1, hvis den vurderer, at der er risiko for, at en revisor eller revisionsvirksomhed har eller vil overtræde lovens bestemmelser, foranstalte en undersøgelse med henblik på at konstatere, korrigere eller forhindre en overtrædelse. Baggrunden for at igangsætte en undersøgelse kan være styrelsens almindelige kontrolarbejde med årsregnskaber og selskabsretlige registreringer eller en omtale i medierne. En afgørelse fra Revisornævnet vil også kunne danne grundlag for at igangsætte en undersøgelse. Ved afslutningen

af en sådan undersøgelse kan styrelsen give en påtale, et påbud eller indbringe en revisor og/eller revisionsvirksomhed for Revisornævnet, jf. lovens § 40.

Følges det neden for i pkt. 9.4 og 9.5 anførte forslag, hvorefter Erhvervsstyrelsen får mulighed for at indtræde i visse klagesager ved Revisornævnet og derfor løbende orienteres om verserende klager indgivet til nævnet, vil Erhvervsstyrelsen også på denne måde kunne opnå grundlag for at iværksætte en undersøgelse.

På baggrund af Revisorkommissionens forslag i pkt. 8.1.1, hvorefter Revisortilsynet skal kunne pålægge en revisor skærpet overvågning, **foreslår** Kommissionen, at lovens § 40 ændres, således at Erhvervsstyrelsen får samme muligheder i forbindelse med afslutningen af en undersøgelse.

## 8.2 Betinget frakendelse af revisors godkendelse

Efter den gældende bestemmelse i revisorlovens § 44, stk. 2, kan Revisornævnet frakende revisor godkendelsen som revisor tidsbegrænset *”for en periode på 6 måneder og indtil 5 år eller indtil videre.”*

Frakender Revisornævnet en revisor godkendelsen, kan revisor efter udløbet af frakendelsesperioden, eller hvis nævnet efter revisorlovens § 45 ophæver frakendelsen, generhverve godkendelsen.

Revisor skal i frakendelsesperioden opfylde kravet om efteruddannelse efter revisorlovens § 4, jf. bekendtgørelse nr. 1406 af 14. december 2013 om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer, alternativt aflægge en særlig prøve, jf. herved bekendtgørelsens § 18.

Som det fremgår af kapitel 3, stiller Revisornævnet efter sin praksis strenge krav til at frakende en revisor godkendelsen som revisor.

På denne baggrund **finder** Revisorkommissionen anledning til at foreslå en sanktionsform, hvorefter revisor betinget kan frakendes godkendelsen. En sådan betinget frakendelse forudsættes at ske på vilkår, at den pågældende i en prøvetid på f.eks. fem år regnet fra Revisornævnets afgørelse (eller endelig dom, hvis sagen indbringes for domstolene) ikke tilsidesætter god revisorskik under sådanne omstændigheder, at revisor efter en samlet bedømmelse, herunder af det forhold, som den betingede frakendelse vedrørte, skal frakendes sin godkendelse.

Virkingen af en betinget frakendelse er, at den pågældende revisor får en særlig påmindelse (et gult kort) om, at kvaliteten af hans/hendes revisionsarbejde ikke lever op til gældende standarder, og at en fortsættelse af revisionsarbejdet uden forbedringer af kvaliteten kan forventes at føre til, at godkendelsen som revisor frakendes.

Sanktionen tænkes især at kunne finde anvendelse, hvor der foreligger grov tilsidesættelse af revisors pligter som offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. lovens § 16, men hvor der ikke er et tilstrækkeligt grundlag efter § 44, stk. 2, til at frakende revisor godkendelsen - især som følge af, at betingelsen i bestemmelsens andet led - *”de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde”* - ikke er til stede.

Den foreslåede sanktion forudsættes at kunne kombineres med ikendelse af bøde i henhold til sædvanlig praksis for den pågældende type forseelse.

Revisornævnet bør kun frakende revisors godkendelse betinget i tilfælde, hvor klager har nedlagt påstand herom. Herved bemærkes, at den i kapitel 9, foreslåede mulighed for det offentlige til at indtræde i klager ved Revisornævnet også skal omfatte tilfælde, hvor der på baggrund af sagens omstændigheder skønnes grundlag for, at den indklagede betinget bør frakendes sin godkendelse som revisor.

Træffer Revisornævnet på grundlag af en klage indgivet inden prøvetidens udløb afgørelse om, at revisor i prøvetiden har tilsidesat god revisorskik, skal nævnet ved sanktionsfastsættelsen udmåle en sanktion for forseelsen, som medførte betinget frakendelse, og forseelsen begået i prøvetiden og således tage stilling til, om frakendelsen skal fuldbyrdes. Betingelsen for at fuldbyrde frakendelsen vil som udgangspunkt være til stede, idet andet led i § 44, stk. 2, *”de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde”*, herefter må anses for opfyldt. Forseelser, som er begået i prøvetiden, og som alene medfører en advarsel eller mindre bøde, bør ikke medføre en fuldbyrdelse af frakendelsen. Principperne i straffelovens § 61 forudsættes i øvrigt anvendt.

### **8.3 Delvis frakendelse af revisors godkendelse/begrænsning i godkendelsen**

Når en revisor er godkendt, jf. revisorlovens § 3, medfører godkendelsen, at pågældende kan udføre alle opgaver, som alene en godkendt revisor kan påtage sig, idet der her ses bort fra den certificeringsordning, der gælder for revisorer efter § 199, stk. 1, 1. pkt., i lov om finansiel virksomhed, samt visse begrænsninger i arbejdsområdet for registrerede revisorer.

Indtil ikrafttrædelsen af revisorloven af 2008 kunne Revisornævnet frem for at ikende en frakendelse som en sanktion begrænse pågældende revisors adgang til at udøve lovpligtig revision, jf. § 20, stk. 2, i 2003 loven (lov nr. 302 af 30. april 2003). Denne sanktionsform blev ikke videreført i 2008 loven. I lovbemærkningerne hertil blev det som begrundelse for ophævelsen anført, at sanktionen i praksis havde vist sig ikke at blive anvendt.

Uanset at den tidligere sanktionsmulighed for at begrænse revisors adgang til at udøve lovpligtig revision ikke ses anvendt, har Revisorkommissionen overvejet, om denne sanktionsform bør genindføres.

For at genindføre sanktionsmuligheden taler, at den kunne være egnet i tilfælde, hvor betingelserne for en (fuldstændig) frakendelse ikke skønnes at være til stede, men hvor indklagede inden for et afgrænset arbejdsområde - f.eks. revision af PIE-revisionskunder, vurderingsberetninger til brug ved apportindskud - groft har tilsidesat revisorlovgivningen, men i øvrigt skønnes fortsat at kunne udfylde opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Revisorkommissionen **finder** imidlertid efter en samlet vurdering ikke tilstrækkelige grunde til at anbefale, at sanktionsformen genindføres. Baggrunden herfor er, at der i offentligheden ikke bør herske tvivl om, at en revisor med titlen statsautoriseret revisor/registreret revisor har godkendelse til at udføre de opgaver, hvortil der kræves en statsautoriseret revisor, henholdsvis en registreret revisor.

Det synes endvidere vanskeligt at begrunde, at en revisor, der har udvist grov forsømmelse i udøvelsen af sit hverv vedrørende visse typer af erklæringsarbejde under sådanne omstændigheder, at der har været grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, og som derfor er frakendt retten til at udføre disse typer af erklæringsarbejde, på andre områder fortsat anses at opfylde betingelserne for at afgive erklæringer.

#### 8.4 Forhold til EU-retten

EU's 8. direktiv om lovpligtig revision (2006/43/EC) ændres ved direktiv 2014/56/EU. Der indføres bl.a. mindstekrav til administrative foranstaltninger og sanktioner, men der åbnes samtidig op for, at der kan indføres yderligere sanktionsmuligheder.

Det er Revisorkommissionens **vurdering**, at forslagene til sanktionsformer samt det i kapitel 9, indeholdte forslag til indtræden i klager ved Revisornævnet er i overensstemmelse med 8. direktiv. Artikel 30 a om sanktionsbeføjelser angiver således en række minimumskrav til foranstaltninger og sanktioner, men samtidig, at der kan tillægges de kompetente myndigheder andre sanktionsbeføjelser end de i artiklen anførte.

Revisorkommissionens forslag går videre, end hvad der kræves for at implementere ændringerne til 8. direktiv. Det er imidlertid Revisorkommissionens **opfattelse**, at der er tale om forholdsvis mindre og velbegrundede ændringer i sanktionssystemet.

#### 8.5 Sammenfatning

Revisorkommissionen anbefaler, at der skabes hjemmel til at indføre følgende sanktionsformer:

- Adgang for Revisortilsynet til at pålægge en godkendt revisor en skærpet overvågning i form af op til fire yderligere kvalitetskontroller fra tilsynet inden for en periode på op til fem år,
- Adgang for Revisornævnet til at frakende en revisor dennes godkendelse betinget på vilkår, at den pågældende i en prøvetid på fem år regnet fra nævnets afgørelse (eller endelig dom, hvor sagen indbringes for domstolene) ikke tilsidesætter god revisorskik under sådanne omstændigheder, at revisor efter en samlet bedømmelse, herunder af det forhold som den betingede frakendelse vedrørte, skal frakendes sin godkendelse,
- Adgang for Erhvervsstyrelsen til efter revisorlovens § 40 at pålægge en revisionsvirksomhed pligt til at underkaste sig en fornyet kvalitetskontrol fra Revisortilsynet inden for en nærmere fastsat periode og
- Adgang for Erhvervsstyrelsen til efter revisorlovens § 40 at pålægge en godkendt revisor pligt til at underkaste sig en skærpet overvågning i form af op til fire yderligere kvalitetskontroller fra Revisortilsynet inden for en periode på op til fem år.

Det er samtidig Revisorkommissionens vurdering,

- at der ikke er tilstrækkelige grunde til at anbefale indførelse af delvis frakendelse af revisors godkendelse,



- at Revisorkommissionens forslag som anført ovenfor går videre, end implementeringen af ændringerne (2014/56/EU) i 8. direktiv om lovpligtig revision tilsiger, men at der er tale om mindre og velbegrundede forslag, og
- at Revisorkommissionens forslag er i overensstemmelse med EU-retten.

## Kapitel 9 - Adgang for det offentlige til at indtræde i klager indbragt for Revisornævnet

I dette kapitel vurderes indførelsen af en ordning, hvorefter det offentlige kan indtræde i klager, der er indbragt for Revisornævnet, med henblik på efter en konkret vurdering at nedlægge påstand om, at en indklaget revisor frakendes godkendelsen som revisor.

Overvejelserne har taget udgangspunkt i ordningen vedrørende behandlingen af klager over advokater, som i mange henseender svarer til behandlingen af klager over revisorer. Advokatrådet har adgang til for Advokatnævnet at indtræde i sager, hvor der kan være grundlag for at frakende en indklaget advokat dennes ret til at udøve advokatvirksomhed. Denne ordning beskrives derfor tillige i det følgende.

### 9.1 Revisornævnet

Efter revisorlovens § 44, stk. 2, kan Revisornævnet frakende en revisor godkendelsen som (statsautoriseret eller registreret) revisor for en periode fra seks måneder til fem år eller indtil videre.

Det fremgår af Revisornævnets årsberetning for 2011, s. 115, at nævnet i praksis kun overvejer frakendelse af en revisors godkendelse som en mulig sanktion, såfremt klager har nedlagt påstand herom. Nævnet tager således ikke af egen drift stilling til, om en revisor i en konkret sag på baggrund af sagens omstændigheder skal frakendes sin godkendelse som revisor.

Navnlig private klagere og en række offentlige myndigheder er formentlig ikke opmærksomme på, at Revisornævnets vurdering af, om frakendelse af revisors godkendelse bør anvendes som sanktion, således kun finder sted, hvor klager for nævnet nedlægger udtrykkelig påstand om frakendelse af den indklagede revisors godkendelse. Som oftest har en privat klager heller ikke nogen særlig interesse i eller tilskyndelse til, at indklagede frakendes sin godkendelse som revisor.

Der er i dag ikke hjemmel til for det offentlige at indtræde i klager ved Revisornævnet med henblik på at nedlægge påstand om frakendelse af en indklaget revisors godkendelse efter revisorloven.

På baggrund heraf **finder** Revisorkommissionen derfor, at der er anledning til at overveje, om der med inspiration i den ved Advokatnævnet nedenfor beskrevne ordning bør indføres en adgang for det offentlige til at indtræde i sager ved Revisornævnet, hvor der skønnes at være grundlag for, at den indklagede revisor bør frakendes godkendelsen som revisor.

### 9.2 Advokatnævnet

Advokatnævnet behandler disciplinære klager over advokater, jf. retsplejelovens § 147 b.

Nævnet kan efter retsplejelovens § 147 c, stk. 3, frakende en advokat retten til at udøve advokatvirksomhed tidsbegrænset fra seks måneder til fem år eller indtil videre, hvis pågældende har "*... gjort sig skyldig i grov eller oftere gentagen overtrædelse af sine pligter som advokat, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke for fremtiden vil udøve advokatvirksomhed på forsvarlig måde ...*"

Af § 16, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 20 af 17. januar 2008 om Advokatnævnets og kredsbestyrelsernes virksomhed ved behandling af klager over advokater m.v. fremgår, at *"Skønnes en sag, der er indbragt for nævnet, at kunne medføre frakendelse efter retsplejelovens § 147 c, stk. 3 og 4, kan sagen forelægges Advokatrådet til afgørelse af, om Advokatrådet vil indtræde i sagen"*.

Advokatrådet kan således indtræde i en verserende klage over en advokat, når klagen skønnes at kunne føre til frakendelse af den indklagede advokats ret til at udøve advokatvirksomhed.

Af betænkning 1479/2006, Retsplejelovens regler om advokater s. 54ff, fremgår om den praktiske gennemførelse af ordningen, at Advokatrådet løbende holder øje med Advokatnævnets kendelser i disciplinærsager. Når rådet finder, at en advokat har tilstrækkeligt mange kendelser, meddeler rådet pågældende advokat en advarsel om, at rådet næste gang, der indkommer en klage over advokaten, vil anmode nævnet om sagens forelæggelse for rådet med henblik på en vurdering af, om rådet skal indtræde i sagen med påstand om frakendelse af retten til at udøve advokatvirksomhed. Ordningen benævnes populært for "gult kort".

Modtager Advokatnævnet efterfølgende en klage over advokaten, underrettes Advokatrådet, som efter afslutning af sagens skriftlige forberedelse tager stilling til, om rådet skal indtræde i sagen for at nedlægge påstand om frakendelse af den indklagede advokats ret til at udøve advokatvirksomhed.

Advokatrådet kan efter § 23, stk. 1, i bekendtgørelsen (nr. 20 af 17. januar 2008) udpege en advokat til at virke som anklager, og rejses spørgsmålet om frakendelse, udpeger Advokatnævnet, jf. § 23, stk. 2, en forsvarer, med mindre den indklagede advokat selv har valgt en sådan. Udgifterne til anklager og forsvarer afholdes, jf. § 23, stk. 5, af Advokatsamfundet, men nævnet kan beslutte, at udgifterne til den udpegede forsvarer afholdes af den indklagede advokat.

### **9.3 Klager ved Revisornævnet**

Efter revisorlovens § 43, stk. 3, jf. bekendtgørelse nr. 125 af 4. februar 2014 om Revisornævnet, behandler Revisornævnet klager over en revisors udførelse af opgaver efter lovens § 1, stk. 2 og 3. Klager om vederlag og kollegiale klager behandles ikke af nævnet.

Klager, hvor der ikke foreligger en retlig interesse fra klagers side, eller som skønnes grundløse, kan afvises, jf. § 43, stk. 6 (dog ikke klager fra bl.a. visse nærmere angivne offentlige myndigheder).

Som anført oven for overvejer Revisornævnet i praksis kun frakendelse af en revisors godkendelse som en mulig sanktion, såfremt klager har nedlagt påstand herom. Nævnet tager således ikke af egen drift stilling til, om frakendelse skal anvendes som sanktion i den konkrete sag. Dette er i overensstemmelse med, hvad der er gældende i strafferetsplejen, hvor det er anklagemyndigheden, der nedlægger påstand om eventuel rettighedsfrakendelse efter straffelovens § 79, jf. herved retsplejelovens § 684, stk. 1, nr. 3.

Der kan derfor i denne forbindelse **peges på**, at det i bekendtgørelsen om Revisornævnet, på nævnets hjemmeside samt i nævnets klagevejledning kan tydeliggøres, at nævnet kun tager stilling, om en indklaget revisors godkendelse som revisor kan frakendes, når klageren har nedlagt

udtrykkelig påstand herom. Herved sikres det, at klager er opmærksom på, at nævnets vurdering af, om en revisor skal frakendes sin godkendelse, forudsætter, at klageren påstår dette i sin klage.

#### **9.4 Indtræden i sager ved Revisornævnet**

En ordning, hvorefter det offentlige kan indtræde i sager ved Revisornævnet, vil medføre, at påstand om frakendelse nedlægges i sager, hvor sagens omstændigheder og pågældende revisors forhold under hensyn til praksis taler herfor.

For indførelse af en sådan ordning taler, at det herved i højere grad sikres, at en revisor, der efter Revisornævnets vurdering ikke (længere) i praksis besidder de fornødne kvalifikationer til at optræde som offentlighedens tillidsrepræsentant, ikke fortsætter som godkendt revisor. Den pågældende vil herefter være afskåret fra at påtage sig revisionsopgaver og afgive erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2 og 3. Ordningen må tillige antages at medvirke til en højnelse af kvaliteten i revisionen, idet "svage revisorer" tilskyndes til at overveje, om de bør fortsætte som godkendte revisor eller deponere godkendelsen.

Her over for kan det for klager indgivet af en privat mod en revisor anføres, at en klage er et forhold mellem de pågældende parter, hvori det offentlige ikke bør kunne indtræde. Det offentlige har således mulighed for i medfør af revisorlovens § 37 at iværksætte en undersøgelse af en revisors forhold, som kan føre til indbringelse for Revisornævnet af den pågældende revisor med eventuel påstand om frakendelse, jf. herom nærmere nedenfor.

Det understreges, at en adgang til for det offentlige at indtræde i (som udgangspunkt) enhver sag ved Revisornævnet på baggrund af formålet hermed bør begrænses til tilfælde, hvor det vurderes, at der er grundlag for, at Revisornævnet vil frakende den indklagede revisor dennes godkendelse som revisor, herunder betinget frakendelse.

Der synes ikke at være tilstrækkelig grund til at indføre en ordning, hvor det offentlige med henvisning til en allerede ikendt sanktion og uden sammenhæng med en konkret klage over revisor kan indbringe en sag for Revisornævnet alene med påstand om frakendelse af godkendelsen som revisor. En sådan ordning ville få karakter af en "anke" eller genoptagelse af den tidligere sag, hvor alene sanktionen påkendes igen.

Revisornævnets afgørelse af frakendelse af en revisors godkendelse bør således ske i tilknytning til behandlingen af en konkret klage vedrørende den pågældendes revisors rolle og pligter som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Som et led i ordningen bør den pågældende offentlige myndighed løbende modtage orientering om indgivne klager til Revisornævnet med henblik på overvejelse af det offentliges indtræden i den verserende sag med henblik på frakendelse. Orienteringen (i form af klagen og indklagedes svar) bør gives fra det tidspunkt, hvor den indklagede har afgivet svar til nævnet (eller fristen herfor er udløbet). Ordningen vil således kræve et vist ressourceforbrug hos den offentlige myndighed samt i Revisornævnets sekretariat.

Den offentlige myndighed skal inden for en af Revisornævnet fastsat passende frist efter modtagelsen af orienteringen fra nævnet give meddelelse til nævnet og den indklagede, såfremt myndigheden beslutter at indtræde i den konkrete klage med påstand om frakendelse af godkendelsen for den indklagede revisor. Myndigheden opnår partsstatus i klagesagen med adgang til i et "processkrift" at begrunde påstanden.

I sammenligning med den adgang, som Advokatrådet, jf. ovenfor pkt. 9.2, har til at indtræde i klager ved Advokatnævnet, giver den foreslåede ordning adgang til at indtræde på et tidligere tidspunkt, hvorved en frakendelse af en revisors godkendelse hurtigere kan ske, når betingelserne herfor er til stede. Advokatrådet indtræder således efter praksis først i en sag, efter at rådet har meddelt den pågældende advokat et "gult kort", og advokaten herefter på ny indklages for nævnet.

Det er Revisorkommissionens **vurdering**, at henset til revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. revisorlovens § 16, bør der være mulighed for, at det offentlige tidligst muligt opnår adgang til at få Revisornævnets afgørelse om frakendelse af en bestemt revisors godkendelse, så snart betingelserne for frakendelse i § 44, stk. 2, vurderes at være til stede.

Som et eksempel på et tilfælde, hvor en ordning som den foreslåede kunne have haft betydning, kan henvises til den ovenfor under kapitel 3, 3.1.1.9 nævnte afgørelse. Her var pågældende revisor den 23. oktober 2013 ikendt en tillægsbøde på 175.000 kr., da der var tale om en situation som nævnt straffelovens § 89. Revisor var herefter samlet ikendt lovens bødemaksimum på 300.000 kr. Revisor blev ved nævnets kendelse umiddelbart efter (9. december 2013), hvor der igen var tale om en situation som nævnt i straffelovens § 89, derfor ikke pålagt nogen tillægsstraf. Under sagen var der ikke nedlagt påstand om frakendelse. Det er nærliggende at antage, at havde det offentlige været bekendt med klagen, der førte til tillægsbøden på 175.000 kr., ville der ved nævnets behandling af klagen, der ikke udløste nogen tillægsstraf, være nedlagt påstand om frakendelse.

Træffer Revisornævnet bestemmelse om, at en revisor frakendes sin godkendelse, er hensynet til revisors retssikkerhed i dag tilgodeset ved, at den pågældende revisor, jf. revisorlovens § 52, stk. 1, kan forlange nævnets afgørelse indbragt for domstolene. Erhvervsstyrelsen skal i så fald anlægge sag ved domstolene mod revisoren.

## **9.5 Placering af kompetencen til at indtræde i sager ved Revisornævnet**

Erhvervsstyrelsen er efter revisorlovens § 32 ansvarlig for tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder og har herunder bl.a. tilsyn gennem undersøgelser, kvalitetskontrol og disciplinære foranstaltninger.

Erhvervsstyrelsen kan således, hvis den vurderer, at der er risiko for, at en revisor eller revisionsvirksomhed har eller vil overtræde lovens bestemmelser, foranstalte en undersøgelse med henblik på at konstatere, korrigere eller forhindre en overtrædelse, jf. revisorlovens § 37, stk. 1.

Erhvervsstyrelsen sekretariatsbetjener desuden Revisortilsynet, der udfører kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder og revisorer, jf. revisorlovens § 29, stk. 1, 2. pkt. Revisortilsynet, der er

sammensat af godkendte revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugere, kan, hvor der er fundet fejl eller mangler hos de kontrollerede, indbringe de pågældende revisionsvirksomheder/revisorer for Revisornævnet, jf. lovens § 35, stk. 7.

Erhvervsstyrelsen modtager efter § 13, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 125 af 4. februar 2014 Revisornævnets kendelser.

Hertil kommer, at Erhvervsstyrelsen gennem kontrol med årsregnskaber og selskabsretlige registreringer opnår indblik i kvaliteten af revisorers erklæringsarbejde.

Erhvervsstyrelsen besidder således en bred indsigt i kvaliteten af revisionen udført af godkendte revisionsvirksomheder og revisorer.

På denne baggrund **vurderes** det, at det - for så vidt en sådan ordning beslattes - vil være hensigtsmæssigt, at kompetencen til at indtræde i konkrete sager ved Revisornævnet med henblik på at nedlægge påstand om, at en revisor frakendes godkendelsen, (herunder betinget frakendelse, jf. oven for pkt. 8.2) henlægges til Erhvervsstyrelsen.

## 9.6 Registrering af oplysning om Revisornævnets afgørelser

Som et led i den foreslåede ordning vil der være behov for, at Erhvervsstyrelsen til brug for sin vurdering af, om indtræden skal ske i en konkret sag, får adgang til oplysning om, i hvilket omfang Revisornævnet inden for en nærmere fastsat periode har ikendt en bestemt revisor en sanktion. Revisornævnet offentliggør i dag alle kendelser på sin hjemmeside, men det er ikke muligt via denne at opnå en oversigt over, i hvilket omfang en bestemt revisor af nævnet er pålagt sanktioner.

I dag registreres tillige en række oplysninger om godkendte revisionsvirksomheder og revisorer i Revireg, jf. §§ 2-3 og §§12-14 i bekendtgørelse nr. 1407 af 11. december 2013 om register over godkendte revisionsvirksomheder og revisorer (Revireg). Derimod fremgår det ikke, om en bestemt revisor af Revisornævnet er blevet pålagt sanktioner.

På denne baggrund **anbefaler** Revisorkommissionen, at der i Revireg eller andet centralt register sker en registrering af Revisornævnets kendelser, hvor der er tale om fældende afgørelser, hvorved forstås kendelser, hvor pågældende er meddelt en advarsel, strafbortfald, idømt en bøde eller den af Kommissionen foreslåede nye sanktion betinget frakendelse, jf. kapitel 8. Sammenholdt med den overfor under pkt. 9.4 foreslåede løbende orienteringsordning om nye klagesager vil dette modvirke, at der opstår en situation som beskrevet ved omtalen af Revisornævnets kendelse anført i pkt. 3.3.1.1.9.

Revisorkommissionen finder ikke tilstrækkeligt grundlag for nærmere at angive indretningen af et sådan register, men skal pege på, at oplysningerne skal være tilgængelige, så længe revisor er optaget i Revireg (dvs. er godkendt revisor efter revisorloven), og så længe de pålagte sanktioner efter nævnets praksis har gentagelsesvirkning. Se herved nævnets årsberetning for 2011, side 111,

hvorefter *"En tidligere fældende afgørelse har ... gentagelsesvirkning i 10 år, jf. straffelovens§ 84"*. En offentlig adgang til registret vil efter persondatalovgivningen kræve særlig lovhjælp.

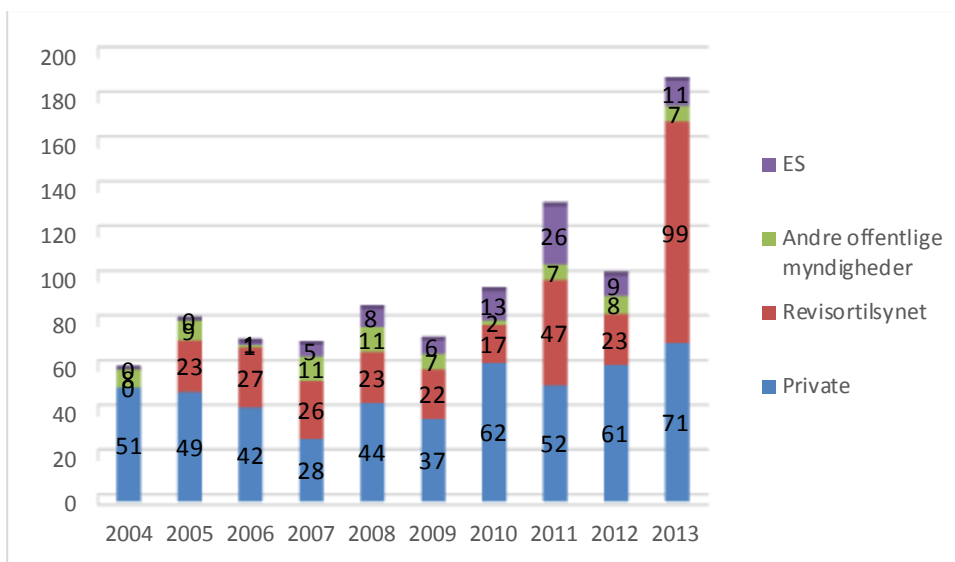
## 9.7 Sammenfatning

Med henblik på at sikre, at en revisor, der efter Revisornævnets vurdering ikke (længere) i praksis besidder de fornødne kvalifikationer som offentlighedens tillidsrepræsentant, ikke fortsætter som godkendt revisor, anbefales det,

- at der indføres en ordning, hvorefter det offentlige får adgang til at indtræde i alle klager ved Revisornævnet med henblik på nedlæggelse om påstand om frakendelse af revisors godkendelse (herunder betinget frakendelse) som revisor efter revisorloven, hvor det skønnes, at en sådan sanktion bør komme i anvendelse,
- at en sådan kompetence til at indtræde i klager ved Revisornævnet henlægges til Erhvervsstyrelsen,
- at ordningen kombineres med en underretningspligt for Revisornævnet til Erhvervsstyrelsen om klager indgivet af andre end Erhvervsstyrelsen,
- at det i bekendtgørelsen om Revisornævnet, på nævnets hjemmeside samt i nævnets klagevejledning præciseres, at nævnet kun tager stilling til, om en indklaget revisors godkendelse som revisor skal frakendes, når klageren har nedlagt udtrykkelig påstand herom og
- at der foretages en central registrering af afgørelser fra Revisornævnet, hvor nævnet har meddelt en advarsel, strafbortfald eller idømt en bøde.

## BILAG

### Bilag 1 Hvem klager til Revisornævnet? (oversigt over klager indgivet til Revisornævnet 2009-2013 fordelt på "typer" af klagere)



Udviklingen i antal klager indgivet af Revisortilsynet er bl.a. påvirket af, at tilsynet frem til 2012 indbragte en revisionsvirksomhed og tilknyttede revisorer samlet i én klage, men nu indbringer revisionsvirksomheden og tilknyttede revisorer enkeltvis. Hertil kommer, at antallet af årligt kontrolerede virksomheder og tilknyttede revisorer svinger betydeligt.

Tabellen er oplyst af Revisornævnets sekretariat.



## Bilag 2 Antal kendelser afsagt af Revisornævnet<sup>1</sup> om frakendelse

	Påstand om frakendelse nedlagt	Frakendelse sket
1990:	1	1 <sup>2</sup>
2006:	2	1
2008:	1	
2011:	2	
2012:	1	
2013:	1	
2014 <sup>3</sup> :	2	

<sup>1</sup>Revisornævnet er etableret ved lov nr. 468 af 17. juni 2008 og afløste det tidligere Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer

<sup>2</sup>Øste Landsret frifandt efterfølgende for påstanden om frakendelse, jf. pkt. 3.1.1.1

<sup>3</sup>Opgørelse pr. 26. september 2014.