

# REVISORANSVAR

*Af*  
*Lars Bo Langsted*  
*Paul Krüger Andersen*  
*Lars Kiertzner*

8. udgave

Lars Bo Langsted, Paul Krüger Andersen & Lars Kiertzner

*Revisoransvar*

8. udgave/1. oplag 2013

© Karnov Group Denmark A/S, København 2013

ISBN 978-87-619-3453-6

Omslag: Bent Juul Nielsen

Sats og tryk: Zeuner Grafisk a/s, Odder

Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse  
af denne bog eller dele af den er ikke tilladt  
ifølge gældende dansk lov om ophavsret.  
Alle rettigheder forbeholdes.

# Indholdsfortegnelse

**Forkortelsesliste** 14

**Introduktion** 17

## **Kapitel 1. Revisor og revisors arbejde**

Af Lars Kiertzner

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

## Indholdsfortegnelse

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

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

## Kapitel 2. Træk af revisorrettens historie

Af Lars Bo Langsted

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

## Indholdsfortegnelse

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

## Kapitel 3. Det retlige grundlag for revisors arbejde

Af Lars Bo Langsted

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

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

## Kapitel 4. Revisors erstatningsretlige ansvar

Af Paul Krüger Andersen

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

## Indholdsfortegnelse

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

## Kapitel 5. Strafansvaret

Af Lars Bo Langsted

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



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

## Indholdsfortegnelse

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

## Kapitel 6. Disciplinæransvaret

Af Lars Bo Langsted

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

3.2.1.5.	Integritet, objektivitet osv.	538
3.2.1.6.	Sammenfatning	540
3.2.1.7.	Vurdering af begrebet som strafhjæmmel	540
3.2.2.	Nøjagtighed og hurtighed	543
3.2.3.	Erklæringer uden sikkerhed	544
3.3.	Subjektive betingelser for pålæggelse af ansvar	545
3.3.1.	Indledning	545
3.3.2.	Teoriens opfattelse	546
3.3.3.	Nævnenes praksis	548
3.3.4.	Vurdering og konklusion	554
3.4.	Særligt om rettighedsfrakendelse	557
3.4.1.	Grov eller oftere gentagen forsømmelse	557
3.4.2.	Revisors omdømme	558
3.5.	Særligt om revisionsvirksomheder	560
3.5.1.	Virksomhedens medansvar	560
3.5.2.	Virksomhedens direkte ansvar	567
3.6.	Forældelse	569
<b>4.</b>	<b>Sanktionerne og deres faktiske anvendelse</b>	<b>574</b>
4.1.	Indledning	574
4.1.1.	Sanktionstyperne	574
4.1.2.	Overgangsproblemer	574
4.1.3.	Statistik	578
4.2.	Advarsel	579
4.3.	Bøde	580
4.4.	Frakendelse af godkendelse	585
<b>5.</b>	<b>Prøvelse af nævnets afgørelser</b>	<b>590</b>
5.1.	Afgørelser i henhold til RL § 44, stk. 1	590
5.2.	Afgørelser i henhold til RL § 44, stk. 2 (frakendelser)	591
	<b>Lovregister</b>	<b>596</b>
	<b>Afgørelsesregister</b>	<b>597</b>
	<b>Stikordsregister</b>	<b>598</b>

RPL	Retsplejeloven
R&R	Revision & Regnskabsvæsen
RS	Revisionsstandard
RT	Rigsdagstidende
RR virk.bek.	Bekendtgørelse om registrerede revisorerers virksomhed
SEL	Selskabsloven
Sel.bek.	Selskabsbekendtgørelsen
Sik.bek.	Sikkerhedsstillelsesbekendtgørelsen
SKL	Skattekontrolloven
SR virk.bek.	Bekendtgørelse om statsautoriserede revisorerers virksomhed
STRL	Straffeloven
SØIK	Statsadvokaten for Økonomisk og International Kriminalitet
TL	Tinglysningsloven
TfS	Tidsskrift for Skatter og Afgifter (indtil 1992: Tidsskrift for Skatteret)
UfR	Ugeskrift for Retsvæsen
Virk.bek.	Bekendtgørelse om revisionsvirksomhed
ÅRL	Årsregnskabsloven

### **Ofte citerede bøger angives således:**

*Mogens Christensen og Lars Bo Langsted: Revisorer – lovene om statsautoriserede og registrerede revisorer med kommentarer, Gads forlag 1990:*

**Christensen og Langsted: Komm.RL**

*Mogens Christensen, Kim Fücksel, Lars Bo Langsted og Anne Loft (red.): Revision – Koncept & Teori, 2. udgave, Forlaget FSR, 2000:*

**Koncept & teori**

*Torben Goldin: Disciplinærsystemet for Statsautoriserede & Registrerede Revisorer, Forlaget FSR, 1997:*

**Torben Goldin**

*Bernhard Gomard: Revisors stilling i retlig belysning, Munksgaards forlag 1979:*

**Gomard: Revisor**

*Forkortelsesliste*

*Bernhard Gomard, Jens Møller, Oliver Talevski og Peter Thønnings (red.):* Kommenteret retsplejelov, 9. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2013:

**Komm.rpl.**

*Vagn Greve og Lars Bo Langsted:* Hovedlinjer i Erhvervsstrafferetten, 7. udgave, Danmarks Jurist- og Økonomforbund 2011:

**Greve og Langsted: Hovedlinjer**

*Vagn Greve, Asbjørn Jensen, Poul Dahl Jensen og Gorm Toftegaard Nielsen og:* Kommenteret straffelov, Almindelig Del, 9. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2009:

**Komm.strl. I**

*Peter Krogslund Jensen, Lars Bo Langsted, Poul Erik Olsen og Niels Anker Ring:* Revisorloven med kommentarer, 4. udgave, Thomson Reuters 2009:

**Komm.RL**

*Lars Bo Langsted,* Rådgivning I – det professionelle erstatningsansvar, Forlaget Thomson 2004:

**Langsted: Rådgivning I**

*Lars Bo Langsted,* Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar, Forlaget Thomson 2007:

**Langsted: Rådgivning II**

*Gorm Toftegaard Nielsen,* Strafferet I – Ansvar, 3. udgave, Christian Ejlers' Forlag 2008:

**Toftegaard Nielsen: Ansvar**

*Knud Waaben:* Strafferettens almindelige del I (ansvarslæren) 5. udgave v/ Lars Bo Langsted, Karnov Group 2011:

**Waaben & Langsted Alm.D. I**

*Knud Waaben:* Strafferettens specielle del, 5. udgave, Thomson GadJura, 1999:

**Waaben Sp.D.**