

Uafhængighedsundersøgelse 2016

– Udarbejdet i samarbejde mellem professor Lars Bo Langsted, AAU og FSR – danske revisorer

Om undersøgelsen

Undersøgelsen er blevet til i et samarbejde mellem professor Lars Bo Langsted, AAU og FSR – danske revisorer i perioden juni 2015 til maj 2016. Studentermedhjælp Sandra Christensen, fagkonsulent Peter Krogh Olsen og chefkonsulent Liselotte Eftekhar Bang har bidraget til skriveprocessen. Faglig direktør Brian Wessel og kommunikationschef Anders Lau har bidraget med koordinering, kommentarer og input. Centerkoordinator Tina Solem har stået for korrekturlæsning.

Rapportens data er indhentet ved opslag på revisornævnets hjemmeside og er senest opdateret den 10. maj 2016. Dog er antal kendelser fra 2004 indhentet gennem direkte kontakt til Revisornævnet. Der skal tages højde for, at Revisornævnet løbende offentliggør kendelser på hjemmesiden på baggrund af afgørelsesdatoen. Denne dato kan afvige fra den dato, hvor afgørelsen reelt er offentliggjort på hjemmesiden. Af den grund kan antallet af kendelser på Nævnets hjemmeside afvige fra antallet i rapporten.

K / KONTAKT

Lars Bo Langsted

Professor
Juridisk Institut
Aalborg Universitet
mail: lbl@law.aau.dk

Peter Krogh Olsen

Fagkonsulent
mail: pko@fsr.dk
tlf.: 3369 1060

Indholdsfortegnelse

Kapitel 1 – Indledning.....	3
Kapitel 2 – Revisors uafhængighed generelt.....	5
Kapitel 4 – Undersøgelsen.....	12
4 A. Metode.....	12
4 B. Overordnede resultater.....	15
4 C. Klageren.....	23
4 D. Typer af overtrædelser.....	26
4 E. Bødesanktionen.....	39
4 F. Tidsperspektivet.....	47
4 G. Øvrige problemstillinger.....	48
Kapitel 5 – Afrunding.....	51

Kapitel 1 – Indledning

Da finanskrisen ramte i slutningen af 00'erne, fik det dramatiske konsekvenser for dansk erhvervsliv. Ikke blot for de virksomheder, der blev ramt direkte af krisen, men også indirekte for de banker, ratingbureauer, rådgivere og revisorer, der havde gjort forretninger med de berørte virksomheder. Både banker, ratingbureauer og revisorer har siden været genstand for adskillige undersøgelser af deres roller i finanskrisen¹.

For revisorerens vedkommende er der især blevet stillet spørgsmålstejn ved, om de i tilstrækkelig grad har varetaget deres rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant op til og under krisen. En helt central forudsætning for at være tillidsrepræsentant for offentligheden er uafhængighed af den virksomhed, revisor erklærer sig om. Dette gælder ikke blot, når revisorerne har en dobbeltrolle som henholdsvis revisor og rådgiver for kundevirksomheden, men i enhver henseende. Det gælder ikke blot i relation til virksomheder berørt af finanskrisen, men i enhver situation, hvor revisor afgiver en erklæring, omverdenen skal kunne fæstne lid til.

Revisors uafhængighed er således helt afgørende for den tillid og troværdighed, der omgiver revisorbranchen. Af samme grund bliver sager om manglende uafhængighed betragtet med alvor i offentligheden og er med til at give revisorbranchen et til tider dårligt image. Sager om manglende uafhængighed er samtidig en af de overtrædelser af regler om god revisorskik, der straffes hårdest i Revisornævnet. Bøder på op til flere hundrede tusinde kroner er ikke ualmindelige i uafhængighedssager.

Det er ikke kun herhjemme, at spørgsmålet om revisorerens uafhængighed har optaget sindene i efterdønningerne fra finanskrisen. EU's regulering af revisorbranchen med særligt fokus på revisors rådgivning af revisionskunder og revisorenes tilknytning til kunderne har netop som erklæret mål at styrke revisorerens uafhængighed af deres kunder-virksomhederne. Det danske Folketing har i maj 2016 vedtaget en ny revisorlov, der gennemfører de nye EU-regler² i dansk lov. Reglerne har betydning for alle børsnoterede og finansielle virksomheders brug af deres generalforsamlingsvalgte revisor.

Spørgsmålet om revisors uafhængighed og overvejelser om, hvordan uafhængigheden i branchen kan styrkes, er således blevet endnu mere centralt efter finanskrisen. Formålet med denne undersøgelse er at analysere revisors uafhængighed i en dansk kontekst på baggrund af kendelser fra Revisornævnet. Der er i dag ikke noget samlet overblik over, hvor meget sager om uafhængighed fylder i det samlede billede. Er der f.eks. tale om en stigning i antallet af kendelser ved Revisornævnet i årene under og efter finanskrisen, og i givet fald, hvad er så mulige forklaringer på dette? Eller har sager om revisors uafhængighed tværtimod fået for stor vægt i forhold til problemets reelle omfang? Der er heller ikke

¹ F.eks. "Den finansielle krise i Danmark – årsager, konsekvenser og læring", Udvalget om finanskrisens årsager

² Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden og om ophævelse af Kommissionens afgørelse 2005/909/EF samt Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber.

et systematisk overblik over karakteren af de konkrete overtrædelser eller af bødeniveauets størrelse. Hvad er f.eks. bødeniveauet for at overtræde uafhængighedsbestemmelserne, og er der afvigelser fra normen?

Disse og mange andre spørgsmål søges besvaret i denne undersøgelse, der tager udgangspunkt i Revisornævnets kendelser fra 2004 – 2014. Denne afgrænsning er valgt med henvisning til, at reglerne om revisors uafhængighed blev ændret i revisorloven i 2003 og justeret i 2008. Der undersøges derfor også, om der har været en afsmittende effekt af de nye regler i typen af kendelser. Den tidsmæssige afgrænsning af undersøgelsen muliggør samtidig en analyse af, hvordan sager om manglende uafhængighed har udviklet sig hen over kriseårene i slutningen af 00'erne.

Det er målet, at undersøgelsens resultater skal tjene som inspiration for politikere, myndigheder, embedsmænd og andre med interesse for emnet. Undersøgelsens resultater skal desuden bidrage til at styrke kvalitetsarbejdet internt i branchen gennem FSR – danske revisors kvalitetsinitiativer.

Kapitel 2 – Revisors uafhængighed generelt

Revisors kerneopgave består i at foretage revision af virksomheders årsrapporter og i den forbindelse at afgive påtegning på regnskabet. I stedet for revision har flere virksomheder mulighed for at få foretaget en udvidet gennemgang efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, og virksomheder, som kan fravælge revisionen, har mulighed for i stedet at få forsynet regnskabet med en review-erklæring.

Det følger direkte af reglerne i årsregnskabsloven, at godkendte revisorer har eneret til at afgive erklæring på årsregnskabet for virksomheder, som har pligt til at aflægge regnskab efter årsregnskabsloven. Disse erklæringer med sikkerhed er omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, hvilket medfører, at de i det hele er omfattet af lovens bestemmelser. Tilsvarende gælder for de erklæringer, som afgives vedrørende virksomheder, som kan fravælge revisionen, men som frivilligt vælger at lade en revisor erklære sig om regnskabet. De ovenfor nævnte erklæringer i forbindelse med udvidet gennemgang og review er ligeledes afgivet med sikkerhed og er derfor også omfattet af lovens § 1, stk. 2.

Revisor afgiver herudover en række andre erklæringer uden sikkerhed, som kan være krævet i henhold til lovgivningen, eller som ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug, jf. revisorlovens § 1, stk. 3. Disse erklæringer, eksempelvis assistanceerklæringer eller erklæringer på et projektregnskab, er imidlertid alene omfattet af en del af revisorlovens bestemmelser – og ikke af lovens bestemmelser om uafhængighed.

Fælles for erklæringer med sikkerhed, som er omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, er, at der eksisterer et trepartsforhold forstået på den måde, at når en revisor vælges eller hyres af en hvervgiver til at udtale sig om et erklæringsemne, så har det ofte stor betydning for en bred kreds af andre interessenter, nemlig brugerne af revisors erklæringer, herunder kapitalejere, långivere, myndigheder, medarbejdere, samhandelspartnere osv. Revisors fornemste opgave er i denne sammenhæng at tilføre økonomisk information – regnskabet eller erklæringen – troværdighed. Det er således essentielt for, at informationen kan danne grundlag for beslutninger, at den er troværdig, retvisende og i overensstemmelse med gældende lovkrav. Reviderede informationer får tilføjet det aspekt, at en uafhængig, fagligt kompetent revisor har undersøgt og udtalt sig om informationerne, hvorfor disse alt andet lige skulle nyde større tillid³.

Fra lovgivers side har man i medfør af revisorloven, som blandt andet implementerer EU's regler på området, opstillet en række krav til revisorers virke, og hvorledes revisorer skal udføre deres hverv. Det følger heraf, at revisor ved afgivelse af revisionspåtegning på regnskaber samt ved afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, herunder erklæring om udvidet gennemgang, review og vurderingsberetninger, skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik. Dette indebærer bl.a., at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu. Yderligere er revisor i disse situationer offentlighedens tillidsrepræsentant, hvorved menes, at revisor i sit erklæringsarbejde skal varetage hensynet til virksomhedens omverden, såsom myndigheder, medarbejdere, kreditorer og investorer.

³ "Revisoransvar", af Lars Bo Langsted m.fl., side 20

For at revisor kan tilføre økonomisk information troværdighed og varetage rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant, er det fuldstændig afgørende, at revisor er uafhængig og besidder de fornødne kompetencer. Kompetencekravene kommer bl.a. til udtryk i kravene til godkendelse for at virke som godkendt revisor, krav om obligatorisk efteruddannelse samt offentlig kvalitetskontrol.

Uafhængighed spiller således en væsentlig rolle, da troværdighed er kendetegnende for revisors kernefunktion. Det følger heraf, at revisors erklæringer ikke tilfører nogen værdi, såfremt revisor ikke er uafhængig, og/eller brugerne ikke opfatter revisor som uafhængig.

Set i forhold til det samlede antal erklæringer⁴, som afgives på årsplan, udgør sager ved Revisornævnet et relativt beskedent antal og sager om manglende uafhængighed et endnu mindre antal. Dog kan enkelte dårlige sager være ødelæggende for hele branchens ry og i værste fald være underminerende for omverdenens generelle opfattelse af revisor og dennes uafhængighed. Det er derfor afgørende, at der til enhver tid er fokus på revisionsbranchens kvalitet, herunder ikke mindst de enkelte revisorerers efterlevelse af forpligtelsen til at være uafhængig.

Regelgrundlaget

Det nugældende regelgrundlag vedrørende revisors uafhængighed fremgår af revisorlovens (lov nr. 468 af 17. juni 2008) §§ 24-26 og den i medfør af revisorloven udstedte bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed. I forlængelse heraf indgår Erhvervs- og Selskabsstyrelsens (nu Erhvervsstyrelsens) uafhængighedsvejledning fra marts 2009 som redskab til fortolkning af reglerne. Således indeholder vejledningen blandt andet bemærkningerne til uafhængighedsbestemmelserne fra 2003-loven. Reglerne bygger på EU's 8. direktiv (Rdir. 2006/43) samt EU-Kommissionens henstilling vedrørende uafhængighed (2002/590/EF).

De med den forrige revisorlov fra 2003 indførte regler ændrede markant kravene til revisors uafhængighed. Med 2003-loven afsluttedes et næsten 100-årigt generelt forbud mod, at revisor og revisionsvirksomheder drev anden erhvervsmæssig virksomhed end revisionsvirksomhed, herunder var ansat privat eller i det offentlige. Man gjorde simpelthen op med den generelle uafhængighed for udelukkende at lovgive om den konkrete uafhængighed, hvor fokus er på revisors uafhængighed i forhold til den konkrete opgave. Den nugældende regulering fra 2008 viderefører i al væsentlighed det materielle indhold af reglerne fra 2003-loven, hvorimod reguleringsformen er ændret i forhold til 2003-loven. Dengang fremgik uafhængighedsbestemmelserne af lovtæksten, hvorimod uafhængighedsbestemmelserne i den nuværende revisorlovgivning fremgår af en bekendtgørelse om uafhængighed, således at alene de overordnede rammebestemmelser om uafhængighed fremgår af selve loven. På den måde sikrede man, at det fremover ikke krævede vedtagelse i Folketinget at ændre uafhængighedsreglerne, men at disse vil kunne

⁴ Thomas Riise Johansen, CBS, og Lars Kiertzner, FSR – danske revisorer, estimerer i deres "Analyse af revisorerklæringer" fra august 2014, at medlemmer af FSR – danske revisorer, der er erklæringsaktive, afgiver ca. 664.000 erklæringer om året, hvoraf ca. 352.000 er erklæringer om årsregnskaber, og ca. 312.000 er andre erklæringer.

ændres af den kompetente myndighed, der udstedte bekendtgørelsen, nemlig Erhvervsstyrelsen. Dette kan eksempelvis være en fordel, hvis EU udsteder supplerende regler om uafhængighed, som skal implementeres i den danske revisorlovgivning.

Da reglerne om det totale forbud således er ophævet med 2003-loven, bygger den danske regulering i lighed med de fleste andre landes nu udelukkende på, at revisor skal være konkret uafhængig, dvs. uafhængig af erklæringsobjektet. Reglerne bygger på en principbaseret tilgang, hvilket betyder, at der ikke – bortset fra de egentlige absolutte forbud i bekendtgørelsens §§ 2-4 og revisorlovens § 24, stk. 2 – er opstillet en facitliste over, hvad der er forbudt, og hvad der er tilladt, men at revisor selv i alle tilfælde skal foretage en konkret vurdering af, om der foreligger trusler af en sådan art, at revisor skal afstå fra at påtage sig opgaven eller skal iværksætte passende sikkerhedsforanstaltninger⁵.

Hovedbestemmelsen i § 24, som udfyldes af reglerne i uafhængighedsbekendtgørelsen, indeholder de overordnede rammer for revisors uafhængighed, samt i hvilke tilfælde revisor skal afstå fra at påtage sig opgaven, eller hvornår der foreligger trusler, som kan afhjælpes med passende sikkerhedsforanstaltninger. Yderligere bestemmelser om uafhængighed fremgår af § 25, der indeholder særlige regler om tvungen rotation for revisorer i revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden, jf. revisorlovens § 21, stk. 3, og af § 26, der indeholder bestemmelser om betinget og relativt honorar.

Første led i § 24, stk. 1, som med rimelighed kan betegnes generalklausulen, fastslår, at en revisor, som udfører opgaver omfattet af § 1, stk. 2, skal være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. Revisor må i den forbindelse aldrig være involveret i virksomhedens beslutningstagen. Denne bestemmelse omfatter uafhængighedstrusler, som ikke umiddelbart falder ind under bestemmelserne i stk. 2-4.

§ 24, stk. 2, oplister en række forhold, som medfører, at revisor under ingen omstændigheder kan påtage sig opgaven og derfor skal afstå fra at udføre den. Det følger således af bestemmelsen, at revisor, andre personer, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, revisionsvirksomheden eller revisionsvirksomhedens netværk ikke er uafhængige, såfremt der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt eller andet forhold, herunder levering af ydelser, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Bestemmelsen er suppleret af uafhængighedsbekendtgørelsen, som oplister en række konkrete forbudssituationer.

Andre trusler, herunder selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære personlige, herunder familiære, relationer eller intimidering, kan medføre, at revisor må afstå fra at påtage sig opgaven, men kan efter omstændighederne indhegnes af passende sikkerhedsforanstaltninger, som kan mindske truslerne i en så tilstrækkelig grad, at revisor alligevel kan påtage sig opgaven eller fortsætte kundeforholdet.

⁵ Jf. Uafhængighedsvejledningen

I stk. 4 er nævnt et absolut forbud, som medfører, at revisor ikke kan udføre revision eller andre erklæringsopgaver med sikkerhed for virksomheder af interesse for offentligheden, såfremt der er tale om selvrevision eller egeninteresse. Dette forbud bevirker bl.a., at revisor ikke må assistere med bogføring og opstilling af regnskab for denne type virksomheder. Yderligere gælder der en særlig "cooling off-periode", som medfører, at den underskrivende revisor for disse virksomheder ikke må påtage sig en ledende stilling i de pågældende virksomheder, før to år efter at vedkommende er fratrukket som revisor.

Der er sket en yderligere skærpelse af reglerne for PIE-revisionsvirksomheder, dvs. revisionsvirksomheder, der udfører opgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2, for virksomheder af interesse for offentligheden. Disse regler vil ikke blive belyst nærmere i denne rapport, da de ikke har indflydelse på sigtet med rapporten, jf. kapitel 1.

Kapitel 3 - Revisornævnet og disciplinæransvaret

Revisornævnet

I 2003 blev de to hidtidige disciplinærnævne på revisorområdet slået sammen til ét nævn under navnet Disciplinærnævnet for statsautoriserede og registrerede revisorer. Disciplinærnævnet ændrede i 2008 navn til den mere mundrette betegnelse Revisornævnet. Revisornævnets sammensætning og funktion er hjemlet i revisorlovens §§ 43-47. Det fremgår af disse bestemmelser, hvordan Revisornævnet er sammensat, hvilke sager nævnet har kompetence til at behandle, nævnets sanktionsmuligheder samt regler om forældelse.

Revisornævnet er en uafhængig administrativ klageinstans nedsat af Erhvervsstyrelsen. Styrelsen udsteder nævnets forretningsorden og fungerer som nævnets sekretariat, dog uden at have indflydelse på indholdet af nævnets kendelser. Nævnet skal ifølge loven bestå af en formand og en eller flere næstformænd, der skal være dommere, og 12 andre medlemmer, hvoraf tre skal være statsautoriserede revisorer, tre skal være registrerede revisorer, og seks skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Repræsentanter for regnskabsbrugerne må ikke inden for de seneste tre år have været godkendte revisorer. Mindst ét af medlemmerne i formandskabet skal være landsdommer. Revisornævnets kendelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed, og kun i sager om frakendelse er der en direkte adgang til domstolsprøvelse. Som alle andre forvaltningsakter kan nævnets kendelser dog altid prøves ved domstolene i medfør af grundlovens § 63.

Revisornævnet er et domstolslignende organ, som har kompetence til at pålægge disciplinær straf, hvis det konstateres, at god revisorskik eller den faglige norm er overtrådt. Nævnets funktionelle kompetence er begrænset til klager vedrørende godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, hvorfor nævnet alene kan behandle sager, hvis revisor er godkendt som enten statsautoriseret eller registreret revisor, og hvis revisionsvirksomheden ligeledes er godkendt. Alle har mulighed for at indgive klage over en revisor personligt, så længe man har en retlig interesse i klagen, hvorimod private alene kan klage over revisionsvirksomheden, hvis der er tale om accessorisk ansvar i forbindelse med en klage over revisor personligt. Det er alene Revisortilsynet samt Erhvervsstyrelsen, som har kompetence til at indklage revisionsvirksomheden direkte.

Har en klager ikke retlig interesse, eller må klagen på forhånd skønnes at være grundløs, afvises klagen. Er en klage over en revisor eller en revisionsvirksomhed imidlertid indbragt af Erhvervsstyrelsen (tidligere Erhvervs- og Selskabsstyrelsen), Finanstilsynet, Skatteministeriet, anklagemyndigheden, FSR – danske revisorer, Revisortilsynet, den kommunale eller regionale tilsynsmyndighed, skal Revisornævnet behandle klagen, såfremt klagen er begrundet.

Nævnets saglige kompetence er begrænset til sager vedrørende erklæringer inden for revisorlovens anvendelsesområde. Revisornævnet er således alene kompetent til at behandle klager, der angår revisors udførelse af erklæringsopgaver som omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2 og 3. Revisorlovens anvendelsesområde blev, som tidligere nævnt, indskrænket i 2003 til kun at vedrøre erklæringsopgaver. Undersøgelsen, som ligger til grund for denne rapport, tager udgangspunkt i kendelser tilbage fra 2004, hvorfor enkelte af

kendelserne vedrører forhold begået under det bredere anvendelsesområde i revisorlovgivningen fra 1998, der ligeledes omfattede visse former for accessorisk rådgivning.

Revisornævnet kan alene tage stilling til en sag, der er indbragt for nævnet. Selvom nævnet har en selvstændig pligt til at oplyse sagen, står det klart, at det er sagens parter, som fastsætter sagens rammer. Efter Revisornævnets praksis tyder det på, at nævnet alene tager stilling til de forhold, som klageren har specificeret i sin klage, men dog tillader sig selv mindre afvigelser i forhold til eventuelle påberåbte bestemmelser i sagen. Det er gjort gældende, at nævnet herved i for høj grad anvender en partsproces⁶.

Finder Revisornævnet, at revisor personligt eller revisionsvirksomheden er skyldig, kan nævnet pålægge sanktion i form af en advarsel eller en bøde, samt frakende revisor retten til at udøve revisorvirksomhed. Sidstnævnte er en sanktion, som sjældent ses anvendt i praksis. I undersøgelsesperioden har Revisornævnet alene anvendt bødesanktion ved overtrædelse af uafhængighedsreglerne.

Disciplinæransvaret

Disciplinæransvaret adskiller sig fra erstatningsansvaret og strafansvaret og pålægges ofte for mindre grove forseelser, som ikke er grove nok til at udløse et strafansvar, og som ikke nødvendigvis opfylder betingelserne for et erstatningsansvar.

Forudsætningen for at ifalde et disciplinæransvar er, at revisor objektivt skal have handlet i strid med sine pligter og også subjektivt kan bebrejdes dette. Revisor skal således have handlet uagtsomt eller forsætligt for at kunne ifalde et ansvar. Revisorloven sonderer mellem tre typer af ansvar: individualansvar, virksomhedsansvar og accessorisk virksomhedsansvar. Revisionsvirksomheder skal opstille retningslinjer, som sikrer, at revisor tager stilling til, om der foreligger trusler mod uafhængigheden. Ligeledes skal revisor dokumentere denne vurdering. Konkret er det den underskrivende revisor personligt, som skal sikre, at der ikke foreligger brud på uafhængighedsreglerne, og det er derfor som udgangspunkt revisor personligt, som pålægges en disciplinærstraf. Individualansvaret er således det primære område for denne undersøgelse. Disciplinæransvaret for en overtrædelse indtræder, når den pligtstridige handling begås, og forældelse indtræder først efter fem år.

I forhold til individualansvaret er selve pligtforsømmelsen afhængig af, hvilken erklæring revisor har afgivet. I forhold til erklæringsopgaver med sikkerhed, som omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, skal revisor handle i overensstemmelse med stillingen som offentlighedens tillidsrepræsentant, og revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik. Revisor er i denne sammenhæng fuldt ud omfattet af reglerne om uafhængighed.

I forhold til erklæringsopgaver uden sikkerhed, omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3, finder revisorloven kun begrænset anvendelse. Kravet om at iagttage god revisorskik gælder således ikke direkte for disse erklæringer, hvorfor ansvarsgrundlaget formelt bliver et andet. Revisor skal således i henhold til § 16, stk. 3, alene udvise professionel kompetence og fornøden omhu for ikke at ifalde et disciplinæransvar. Det er dog tvivlsomt, om denne forskel har noget reelt indhold, idet revisor i alle tilfælde skal overholde de pligter og krav,

⁶ Se herved Langsted m.fl., Revisoransvar, s. 509 ff.

revisorprofessionen stiller til netop den type opgave, der skal bedømmes. Der gælder ikke noget uafhængighedskrav i forbindelse med udførelse af disse erklæringsopgaver. Revisor kan dog ifalde et disciplinært ansvar, hvis revisor ikke har givet oplysning om, at han ikke overholder uafhængighedsreglerne i sin erklæring, såfremt dette skulle være tilfældet.

Hvad angår revisionsvirksomheden, kan denne blive bedømt af Revisornævnet, hvis Revisortilsynet eller Erhvervsstyrelsen har indbragt en selvstændig klage over revisionsvirksomheden. Virksomheden kan ifalde et ansvar for ikke at have et kvalitetsstyringssystem, for ikke at have opstillet retningslinjer for uafhængighed eller for andre fejl eller mangler afdækket i forbindelse med kvalitetskontrollen. Revisionsvirksomheden kan endelig ifalde et accessorisk virksomhedsansvar, hvis Revisornævnet finder, at der påhviler revisionsvirksomheden et medansvar for revisors tilsidesættelse af sine pligter. Der pålægges i praksis sjældent ansvar efter denne ansvarsregel, og den forudsætter, at virksomheden har været medindklaget eller haft tilsvarende mulighed for at varetage sine interesser i forbindelse med sagen.

Kapitel 4 – Undersøgelsen

4 A. Metode

Datagrundlaget

Datagrundlaget for denne rapport stammer fra de uafhængighedssager, som er blevet afgjort i Revisornævnet i perioden 2004-2014. Undersøgelsens konklusioner baserer sig således alene på kendelser, som er afsagt i nævnet, og som derefter er blevet offentliggjort. Datagrundlaget strækker sig over 11 år. Begrundelsen for denne afgrænsning er, at kendelser afsagt før 2004 ikke er offentliggjort af Revisornævnet. Kendelser fra 2015 er ikke medtaget i undersøgelsen, dels fordi der ved dataindsamlingens begyndelse ikke var afsagt kendelser vedrørende revisors uafhængighed dette år, og dels fordi det var naturligt at afgrænse dataindsamlingen til 'afsluttede' år.

Datagrundlaget udgør 100 kendelser afsagt gennem 11 år. Kendelserne omfatter 109 godkendte revisorer og fire revisionsvirksomheder, der alle er indbragt for overtrædelse af uafhængighedsreglerne. De 100 kendelser stammer fra årene 2004-2014⁷:

De i alt 100 kendelser er opdelt på sager, således at indbragte revisorer og revisionsvirksomheder statistisk er behandlet for sig. Er sager mod flere revisorer behandlet under én kendelse, er disse ligeledes adskilt i rapportens undersøgelse. I de tilfælde, hvor revisionsvirksomheden er indbragt for nævnet i samme kendelse, er sagen alene medtaget som en del af datagrundlaget i de tilfælde, hvor der er klaget over revisionsvirksomhedens uafhængighed generelt, hvor revisionsvirksomheden er anklaget for at være medansvarlig for tilsidesættelse af revisors pligter, eller hvor der er klaget over overtrædelser af revisorlovens §§ 25 og 26, hvor ansvaret ligger hos revisionsvirksomheden.

Sager, hvor der er klaget over virksomhedens manglende kvalitetsstyringssystem eller anvendelse af samme, er ikke medtaget i datagrundlaget, da sådanne sager ville virke forstyrrende for det overordnede billede af revisors overtrædelse af uafhængighedsreglerne. Et manglende kvalitetsstyringssystem vil ofte også medføre, at revisionsvirksomheden ikke har opstillet retningslinjer for uafhængighed generelt. Dette behøver imidlertid ikke at betyde, at revisor konkret har overtrådt uafhængighedsreglerne, hvorfor sagerne ikke har relevans for rapportens problemstilling.

Behandling af kendelserne – undersøgelsen

Formålet med denne undersøgelse har for det første været at skabe et samlet overblik over, hvor meget uafhængighedssagerne har fyldt over tid i Revisornævnet, og for det andet at få et indblik i karakteren af de uafhængighedssager, som er blevet afsagt i nævnet, og nævnets vurdering af disse. Formålet er således at give et overblik over de konkrete

⁷ Rapportens data er indhentet ved opslag på revisornævnets hjemmeside og er senest opdateret den 10. maj 2016. Dog er antal kendelser fra 2004 indhentet gennem direkte kontakt til Revisornævnet. Der skal tages højde for, at Revisornævnet løbende offentliggør kendelser på hjemmesiden på baggrund af afgørelsesdatoen. Denne dato kan afvige fra den dato, hvor afgørelsen reelt er offentliggjort på hjemmesiden. Af den grund kan antallet af kendelser på Nævnets hjemmeside afvige fra antallet i rapporten. Det bemærkes yderligere, at sag 84 og 127-2013 (22. juli 2014) ligger på nævnets hjemmeside to gange, og at S-2-1999 (28. april 2006) er offentliggjort i ni separate dokumenter.

uafhængighedssager, som nævnet har afsagt, for dermed at kunne bidrage med en læring på et område, som ikke tidligere har været behandlet på denne måde.

Fokusområdet i undersøgelsen har været at få systematiseret kendelserne, således at der er blevet dannet et overblik over de overtrådte regler, de pålagte bødestørrelser og andre sanktioner samt personlige forhold hos revisor. For hver af de enkelte sager er det undersøgt, hvem der har indbragt sagen og hvornår, og det er undersøgt, om det er myndigheder og/eller private, som klager over revisors uafhængighed. I forhold til revisor personligt er det undersøgt, om revisor er godkendt som statsautoriseret eller registreret revisor, hvornår revisor har modtaget sin beskikkelse, samt om revisor tidligere er pålagt bøde i Revisornævnet.

I forhold til sagen er det undersøgt, hvilken type erklæring revisor har afgivet, eller om der har været tale om andet arbejde, om revisors klient var en PIE-virksomhed, samt hvilken uafhængighedsbestemmelse sagen vedrører. Undersøgelsen har herefter haft fokus på Revisornævnets behandling af sagen, herunder hvilke/(n) bestemmelse/(r) Revisornævnet har anvendt, hvilken sanktion der er anvendt i tilfælde af, at revisor er fundet skyldig, samt begrundelsen herfor. Herunder inddrages det i undersøgelsen, om bødestørrelserne i de enkelte tilfælde er pålagt som tillægsbøder, eller om bøden er påvirket af at være givet for en gentagen overtrædelse. Begrundelse for frifindelse eller afvisning er ligeledes medtaget i undersøgelsen, da der heri ligger en læring i forhold til, hvem der kan klage over revisors uafhængighed, hvem der kan pålægges sanktion, samt bevisbyrden og bevisstyrken for, at revisor har overtrådt uafhængighedsbestemmelserne.

Sagerne er afslutningsvis blevet opdelt under emner/problemfelter vedrørende revisors uafhængighed. Formålet med en sådan opdeling er at undersøge, om visse uafhængighedsproblemstillinger fylder mere i branchen end andre. Dette er for at give et relevant bidrag til den læring, som kan udledes fra undersøgelsen, herunder hvilke fokusområder branchen fremadrettet skal have i sit kvalitetsarbejde vedrørende revisors uafhængighed.

Opdelingen af problemstillinger vedrørende revisors uafhængighed er foretaget ud fra uafhængighedsbestemmelserne i revisorloven fra 2008 samt uafhængighedsbekendtgørelsen. Uafhængighedsbekendtgørelsen opremser en række overtrædelser, som altid er, og overtrædelser, som kan være et brud på revisors uafhængighed, hvorfor der er taget udgangspunkt i disse typeproblemstillinger vedrørende revisors uafhængighed. En stor del af kendelserne er afsagt, før uafhængighedsbekendtgørelsen fra 2008. Bekendtgørelsen giver dog et væsentligt overblik over de uafhængighedssituationer, som forekommer i praksis, ligesom bekendtgørelsen i meget vidt omfang er en videreførelse af de uafhængighedssituationer, der var anført i § 11 i revisorloven fra 2003.

I undersøgelsen er kendelserne opdelt under følgende emner/problemstillinger. En kendelse kan være kategoriseret under flere problemfelter:

- **Forretningsforbindelse:** Uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4. Revisor har udøvet revisionsvirksomhed for en virksomhed, som revisor havde en forretningsmæssig forbindelse med.

- **Krydsrevision:** Uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4, 2. pkt. Omfatter de tilfælde, hvor revisor A har revideret en anden revisors (revisor B's) virksomhed, når revisor B på samme tid reviderer revisor A's virksomhed.
- **Familiemæssige bånd:** Uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1. Bestemmelsen og dermed problemfeltet favner bredt, da den dækker over mange uafhængigheds-situationer. Alle kendelser, som vedrører revisors familie eller øvrige personer, som revisor er knyttet til, er kategoriseret under dette problemfelt - uanset hvordan uafhængighedsreglerne konkret har været overtrådt.
- **Ansæt i ledelsesfunktion:** Uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 2: Hvis revisor eller en anden i revisionsvirksomheden er eller har været ansat i en ledelsesfunktion i den reviderede virksomhed inden for to år.
- **Direkte eller indirekte økonomisk interesse:** Uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 3: Hvis en revisor eller en anden i revisionsvirksomheden har en form for økonomisk interesse i den reviderede virksomhed. Ofte i tilfælde af, at revisor eller en anden i revisionsvirksomheden har ejerandele i den reviderede virksomhed.
- **Den reviderede virksomhed har interesse i revisionsvirksomheden:** Uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5: Den reviderede virksomhed har enten en økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, revisor er tilknyttet, eller har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens eller dennes moderselskabs bestyrelse.
- **Selvrevision/egenkontrol: Uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, nr. 1:** De tilfælde, hvor der vækkes tvivl om revisors uafhængighed, hvis revisor udtaler sig om sit eget arbejde eller det arbejde, andre personer i revisionsvirksomheden har udført. Det vil ofte være tilfældet, hvis revisor eller en anden i revisionsvirksomheden er eller tidligere har været ansat i den reviderede virksomhed.
- **Afsmitning:** Uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, nr. 3: Revisor er ligeledes inhabil i de tilfælde, hvor en person, som er direkte eller indirekte tilknyttet revisionsvirksomheden, er inhabil. Denne persons inhabilitet smitter af på revisor. Dette problemfelt anvendes ikke i tilfælde af, at den anden person er revisors familie.
- **PIE:** Uafhængighedsbekendtgørelsens § 5: Dækker de situationer, hvor den reviderede virksomhed er en virksomhed af interesse for offentligheden omfattet af revisorlovens § 21, stk. 3, og hvor revisor har deltaget i bogføring eller andre registreringer. Problemfeltet vedrører ligeledes de tilfælde, hvor revisor påtager sig en ledende stilling i PIE-virksomheden, før to år efter at vedkommende er fratrukket som revisor, jf. revisorlovens § 24, stk. 4.
- **Rotation:** Revisorlovens § 25. Vedrører ligeledes de revisorer, hvor revisionsklienten er en virksomhed omfattet af revisorlovens § 21, stk. 3. Der er i disse situationer tale om et virksomhedsansvar.
- **Andre trusler i bekendtgørelsen:** Herunder er i undersøgelsen alene de tilfælde, hvor revisor eller en anden i revisionsvirksomheden har optrådt som partsrepræsentant for klienten i en juridisk tvist, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, nr. 2. De øvrige forhold under § 6 optræder i undersøgelsen som selvstændige problemfelter.
- **Betinget vederlag:** Revisorlovens § 26, stk. 2, nr. 2. Dækker de tilfælde, hvor revisor gør sit vederlag betinget af andre forhold end det udførte arbejde.
- **20 % omsætning:** Revisorlovens § 26, stk. 1. Revisionsvirksomheden må ikke i fem på hinanden følgende år have en større del end 20 % af sin omsætning hos samme kunde, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.
- **Generalklausulen:** Revisorlovens § 24, stk. 1, samt uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1. Problemfeltet dækker alle de kendelser, hvor der alene er klaget over revisors

uafhængighed generelt, herunder sager, som måske kunne have henvist til en bestemmelse i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, men som er afgjort i henhold til general-klausulen.

Ovenstående informationer vil blive omformuleret til statistisk materiale, som rapporten vil anvende som understøttelse til de samlede resultater. Det er herunder vigtigt at understrege, at undersøgelsen ikke giver svar på, hvorfor revisor har valgt at afgive erklæring på trods af sin manglende uafhængighed, ligesom undersøgelsen ikke belyser, om en given uafhængighedskrænkelse har påvirket revisors erklæringsafgivelse eller ej. Undersøgelsen giver alene et overblik over, hvilke problemfelter der fylder meget i praksis, hvilke typer af sager der er tale om, samt hvordan Revisornævnet behandler uafhængighedssagerne.

4 B. Overordnede resultater

Antal uafhængighedssager

I følgende afsnit introduceres rapportens overordnede resultater. De forskellige kendelser om uafhængighed er opdelt på forskellige overordnede emner, som endvidere er udtaget til selvstændig behandling i særskilte afsnit. I perioden 2004-2014 har Revisornævnet i alt afsagt 667 kendelser. Af disse vedrører 100 et eller flere klagepunkter over revisors uafhængighed svarende til, at 15 % af alle kendelser i et vist omfang vedrører revisors uafhængighed.

I følgende tabel fremgår det samlede antal kendelser samt kendelser vedrørende uafhængighed fordelt ud fra, i hvilket år den pågældende kendelse er afsagt. Samtidig angives den procentuelle andel af kendelser vedrørende uafhængighed i forhold til samlede antal afsagte kendelser.

Tabel 1

Alene kendelser, 2004-2014

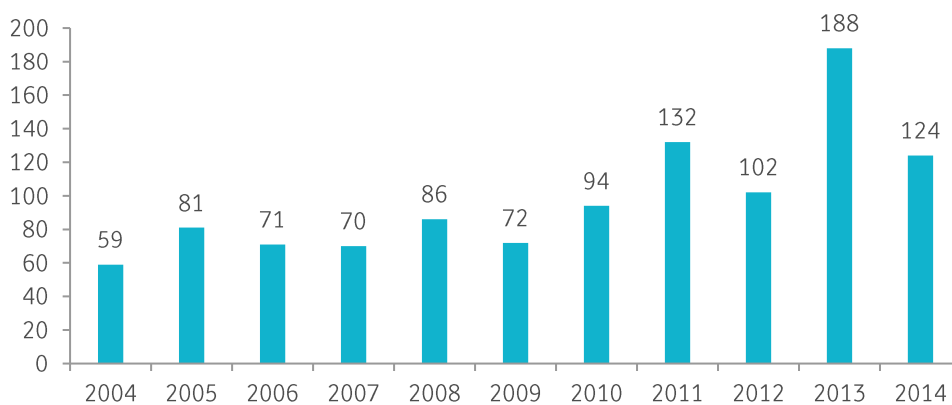
År	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Antal kendelser om uafhængighed	3	4	4	4	6	7	11	13	11	20	17
Antal kendelser i alt i nævnet	38	33	68	43	47	50	60	58	57	101	112
Andel uafhængighedskendelser	7,9%	12,1%	5,9%	9,3%	12,8%	14,0%	18,3%	22,4%	19,3%	19,8%	15,2%

Kilde: [Kildeangivelse]

Som det fremgår af ovenstående tabel, skete der en betydelig stigning i perioden 2010-2014 i forhold til såvel det samlede antal kendelser vedrørende uafhængighed som den procentuelle fordeling. Yderligere er der sket en meget markant vækst i det samlede antal sager, Revisornævnet har behandlet og afsagt kendelse i for årene 2013-2014. Den store sagstilgang kan bl.a. forklares ved, at Revisortilsynet har ændret den måde, som tilsynet indbringer sager på. Tidligere indbragte Revisortilsynet én sag i situationer, hvor man både indbragte revisionsvirksomheden og én eller flere revisorer. Nu har tilsynet ændret praksis og indbringer revisionsvirksomheden i en sag for sig og de enkelte revisorer i hver sin sag.

Som det i øvrigt fremgår af Revisornævnets årsberetninger for de senere år, har man oplevet en stigning i antallet af modtagne sager, jf. nedenstående figurer, som viser antallet af indkomne og afsluttede sager i Revisornævnet i perioden 2004-2014⁸.

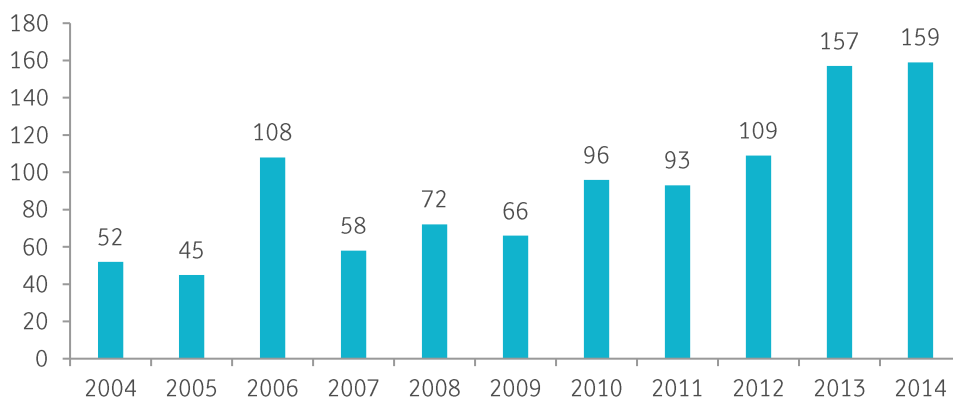
Figur 1
Antal indkomne sager



Kilde: Revisornævnets årsberetninger (2004-2014)

⁸ Figurerne er baseret på tal fra Revisornævnets årsberetninger for perioden.

Figur 2
Antal afsluttede sager



Kilde: Revisornævnets årsberetninger (2004-2014)

Siden 1. januar 2013, hvor der skete en væsentlig udvidelse af nævnets formandskab, således at dette fremover har fem medlemmer, er der også sket en betydelig stigning i antallet af afgjorte sager. Nævnet har således i 2013 afgjort 157 sager og i 2014 var tallet 159, hvilket er det højeste antal afgjorte sager i et enkelt år nogensinde i nævnets levetid. Andelen af klager indbragt af offentlige myndigheder, primært Erhvervsstyrelsen og Revisortilsynet, er steget over de senere år. Revisornævnet forklarer i sin Årsberetning for 2011 denne udvikling med, at "de senere års revisorlovgivning har haft øget fokus på det samfundsmæssige behov for håndhævelse af gældende regler. Hvor nævnssystemets eksistensberettigelse tidligere først og fremmest skyldtes hensynet til de private "forbrugere", er systemet i dag i måske endnu højere grad begrundet i det offentliges intensiverede kontrolindsats over for revisorstanden"⁹.

Som yderligere beskrevet nedenfor blev der i 2013 afsagt mange kendelser vedrørende krydsende revision, hvilket bl.a. skyldes, at nævnet afventede Østre Landsrets afgørelse i en sag om krydsrevision af de to indklagede revisorerers konsultantselskaber. Herudover kan stigningen i antallet af sager måske forklares ved de noget mere håndterbare og konkrete regler vedrørende uafhængighed, som gjaldt efter 2008, herunder måske i særdeleshed på baggrund af Erhvervsstyrelsens Uafhængighedsvejledning fra 2009. Det har således været lettere for klagerne at orientere sig i reglerne og deres forståelse.

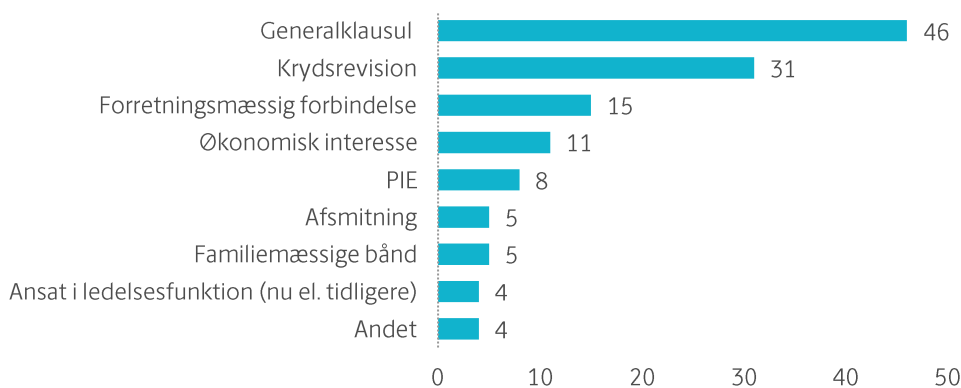
En anden væsentlig forklaring på stigningen kan ligeledes være, at Erhvervsstyrelsen med revisorloven fra 2008 fik tillagt kompetence til af egen drift at iværksætte og gennemføre en undersøgelse, såfremt der er risiko for, at en revisor eller revisionsvirksomhed har overtrådt eller vil overtræde bestemmelser i revisorloven, jf. revisorlovens § 37. Endelig kan finanskrisen have medvirket til større fokus på revisorerne og dermed på uafhængighedsreglerne.

⁹ Revisornævnets Årsberetning 2011, side 7.

På baggrund af gennemgangen af alle kendelser vedrørende uafhængighed er disse sager opdelt i kategorier, ud fra hvilken konkret uafhængighedstrussel og bestemmelse i lovgivningen klagepunktet i sagen vedrører. Nogle kendelser angår flere klagepunkter vedrørende uafhængighed, mens andre sager kan kategoriseres i mere end én kategori, hvorfor antallet af sager ikke er det samme som det ovenfor anførte samlede antal afsagte kendelser. Yderligere er der i enkelte kendelser klaget over mere end én revisor. Opdelingen er foretaget på baggrund af afgrænsningen i lovgivningen, herunder specielt i forhold til trusler, som er omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2. Flere af de i tabellen omtalte emner udtages til særskilt behandling i nedenstående afsnit. De 100 kendelser vedrører klager over samlet 113 revisorer og revisionsvirksomheder, jf. nedenfor.

Figur 3

Fordeling af klagepunkter omkring uafhængighed



Kilde: Revisornævnets årsberetninger (2004-2014) og egne beregninger

Som det fremgår af tabellen, udgør sager vedrørende krydsrevision den største afgrænsede gruppe af uafhængighedsklager, idet der i 31 sager er rejst klage mod revisor for at have medvirket til krydsende revision. Der er klaget over andre typer af forretningsmæssige forbindelser i 15 sager. Sager vedrørende tætte familiemæssige bånd, ansættelse i ledelsesfunktion samt sager vedrørende revisors direkte eller indirekte økonomiske interesse udgør samlet også en betydelig del.

Det skal i den relation bemærkes, at der gælder udtrykkelige forbud mod at deltage i virksomhedens beslutningstagen, have familiemæssig tilknytning til samt have økonomiske interesser i den reviderede virksomhed. Ligeledes gælder der et absolut forbud mod krydsende revision. På trods af lovgivningens klare og absolutte forbud udgør disse sager en overraskende stor andel. Klager og afgørelser med henvisning til den mere abstrakte generalklausul udgør dog den væsentligste andel.

Revisornævnet har flere sanktionsmuligheder, hvis nævnet når frem til, at revisor har tilsidesat sine pligter. Revisornævnet kan således tildele en advarsel eller pålægge en bøde

på ikke over 300.000 kr. En revisionsvirksomhed kan tildeles bøde på op til 750.000 kr. Yderligere kan nævnet i tilfælde af særligt grove eller gentagne overtrædelser, eller såfremt revisors omdømme er blevet alvorligt kompromitteret, frakende revisor godkendelsen. Sidstnævnte sanktion er særdeles vidtrækkende, og nævnet har hidtil været tilbageholdende med at anvende denne mulighed. Nævnet har kun i ganske få tilfælde skullet tage stilling til spørgsmålet om frakendelse. Dette fremgår ligeledes af Revisorkommissionens redegørelse fra oktober 2014¹⁰, hvori kommissionen har identificeret ni afgørelser om frakendelse i medfør af revisorlovens § 44, stk. 2, 1. pkt., og en afgørelse om frakendelse i medfør af § 44, stk. 2, 2. pkt.

Nævnet har alene frakendt godkendelsen i to afgørelser. Ved kendelse af 14. november 1990 (1988-43.228-01) frakendte nævnets flertal en revisor godkendelsen i fem år. Senere omgjorde Østre Landsret ved dom af 30. september 1992 denne afgørelse og ikendte i stedet en bøde på 5.000 kr. Ved kendelse af 25. april 2006 (26-2005-R) frakendte nævnet ligeledes indklagedes godkendelse i fem år. Ingen af sagerne vedrørte uafhængighedsovertrædelser.

I de resterende otte afgørelser har nævnet enten afvist rettighedsfrakendelse eller ikke taget påstanden til følge. Der var i alt nedlagt påstand om rettighedsfrakendelse i fire kendelser, hvor der er klaget over revisors manglende uafhængighed¹¹. I samtlige sager er revisor blevet frifundet for denne påstand. De få sager om rettighedsfrakendelse kan bl.a. forklares ved, at nævnet efter sin praksis alene behandler spørgsmålet om rettighedsfrakendelse, såfremt klager har nedlagt påstand herom, hvilket øjensynligt er sket meget sjældent.

¹⁰ Revisorkommissionens redegørelse og analyse vedrørende Revisornævnets praksis for frakendelse af revisorerers godkendelse

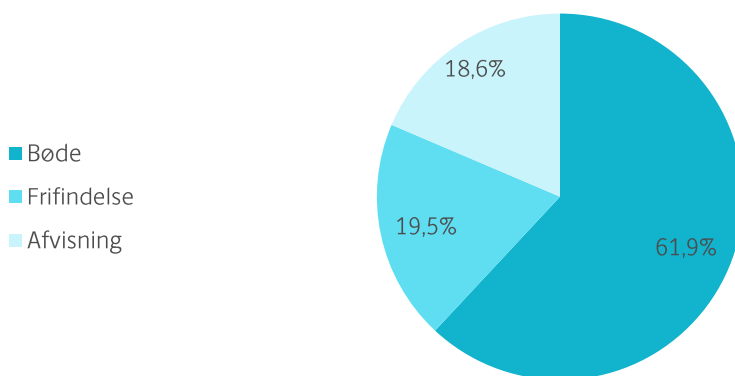
¹¹ Sag nr. 35-2010 af 29. juni 2011, 38-2011 af 5. oktober 2012, 82-2010 af 23. oktober 2013 samt 67-2009 og 64-2013 af 27. august 2014

Tabel 2
Oversigt over typer af afgørelser

Sanktion/afgørelse	Antal	Andel
Bøde	70	61,9 %
Frifindelse	22	19,5 %
Advarsel	0	0 %
Afvisning	21	18,6 %
Frakendelse	0	0 %
I alt	113	100 %

Kilde: Revisornævnets årsberetninger (2004-2014) og egne beregninger

Figur 4
Fordeling af sanktioner i uafhængighedssager



Kilde: Revisornævnets årsberetninger (2004-2014) og egne beregninger

De 100 afsagte kendelser vedrører 113 sager mod enten en revisor personligt eller selve revisionsvirksomheden. Ovenstående tabel illustrerer, at der i knap 62 % af sagerne idømmes en bøde. I andre ca. 38 % af tilfældene sker der frifindelse af revisor eller afvisning af klagen. Yderligere er det bemærkelsesværdigt, at nævnet i ingen af sagerne har givet en advarsel eller frakendt revisorbeskikkelsen.

Nærmere om de indklagede revisorer

Ad - revisortype

Nedenstående tabel viser fordelingen mellem klager over henholdsvis statsautoriserede revisorer, registrerede revisorer og selve revisionsvirksomheden.

Tabel 3

Fordeling af indklagede

Indklagede	Antal	Andel
Statsautoriseret revisor	49	43,36 %
Registreret revisor	60	53,10 %
Revisionsvirksomhed	4	3,54 %
I alt	113	100 %

Kilde: Revisornævnets årsberetninger (2004-2014) og egne beregninger

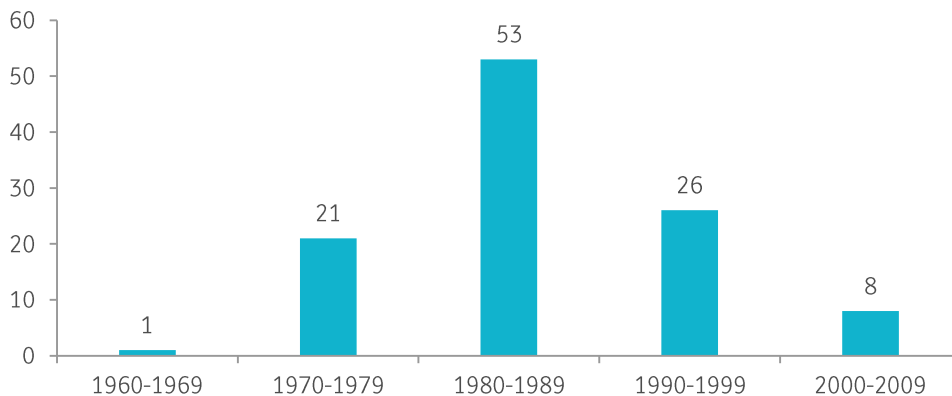
Af virk.dk fremgår det, at der pr. 7. august 2015 var 1947 aktive statsautoriserede revisorer og 1711 registrerede revisorer. Tidligere har der overvejende været flere registrerede end statsautoriserede revisorer. Med en regelændring i 2013 vil alle nyuddannede revisorer få titlen som statsautoriseret revisor, hvorfor der dermed bliver forholdsmæssigt færre registrerede revisorer. Dette forstærkes yderligere derved, at der er 5544, der har deponeret deres registrering mod kun 1623, der har deponeret deres statsautorisation.

Der er meget få sager, hvor der klages over selve revisionsvirksomheden. Dette skyldes antageligt, at virksomheden ikke kan idømmes selvstændigt ansvar for overtrædelse af den konkrete uafhængighed, men udelukkende kan ifalde et accessorisk ansvar i forhold til en revisor personligt. I den forbindelse kan særligt henvises til kendelse nr. 57-2006 fra 23. november 2006. I sagen havde SKAT alene indbragt en revisionsvirksomhed for overtrædelse af § 11, stk. 2, nr. 4, i revisorloven 2003. Indklagede erkendte at have overtrådt uafhængighedsreglerne, men Revisornævnet valgte korrekt at afvise klagen.

Ad – beskikkelsesalder

Nedenstående oversigt viser, hvornår de indklagede revisorer første gang fik deres beskikkelse som statsautoriseret eller registreret revisor:

Figur 5
Beskikkelsestidspunkt for indklagede revisorer



Kilde: Revisornævnets årsberetninger (2004-2014) og egne beregninger

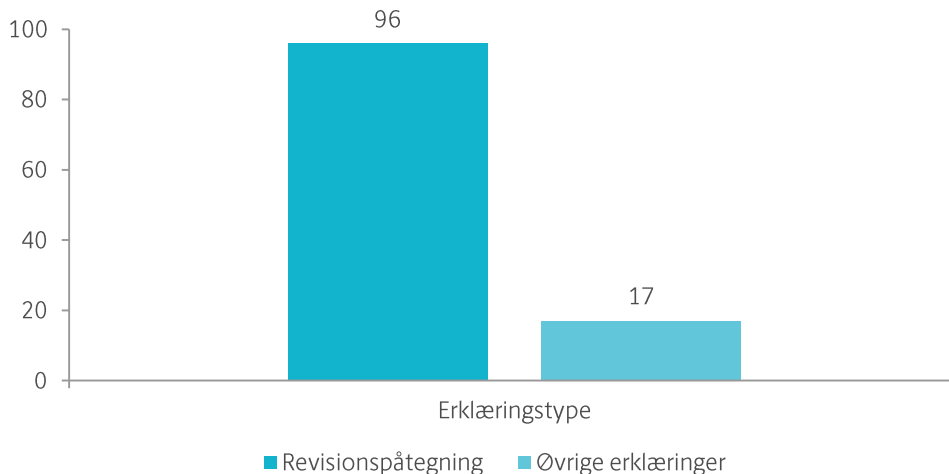
Som det fremgår af ovenstående tabel, har knap 49 % af de indklagede revisorer fået deres beskikkelse som godkendt revisor i 1980'erne. Modsat udgør klager mod revisorer, som fik deres beskikkelse i 00'erne, 7 %. En del af forklaringen på dette forhold kan antagelig søges i, at uddannelsen til registreret revisor blev indført i 1990'erne, ligesom indførelsen af en kvalifikationseksamen for registrerede revisorer betød et væsentligt løft i forhold til tidligere, hvor det var muligt via overgangsbestemmelser at blive registreret revisor uden nogen egentlig faglig uddannelse, men udelukkende på baggrund af praktisk udførelse af revision som hovederhverv i en årrække.

Fordelingen af de indklagede revisorer i forhold til beskikkelsesalder skal endvidere ses i lyset af, at der blev beskikket flere revisorer i 80'erne og starten af 90'erne end i årtierne både før og efter.

Ad – erklæringstype

Nedenstående figur viser, hvilken type erklæring revisor har udarbejdet, som har resulteret i en indbringelse for Revisornævnet for brud på uafhængighedsreglerne. Det viser sig, at langt størsteparten af sagerne vedrører revisionspåtegninger. Enkelte sager angår alene review-erklæringer, mens kun to sager alene vedrører andre erklæringer med sikkerhed, f.eks. i sag 95/2012, hvor der blev klaget over revisors uafhængighed i forbindelse med dennes afgivelse af en vurderingsberetning i forbindelse med stiftelse af et selskab. Sag 44/2006 og 45/2006 vedrører forhold om krydsende kvalitetskontrol. Endelig vedrører ca. otte % af sagerne forhold, som efter 2003-loven ligger uden for Revisornævnets kompetence, nemlig sager omkring bl.a. rådgivningsydelse.

Figur 6

Fordeling af uafhængighedssager på baggrund af revisors erklæringer og andre opgaver

Kilde: Revisornævnets årsberetninger (2004-2014) og egne beregninger

Sammenholdes det forhold, at stort set alle nævnssagerne vedrører revisionspåtegninger, med det faktum, at revisionspåtegninger kun udgør anslået halvdelen af de erklæringer, en revisor afgiver¹², synes dette at være en skævhed. En del af forklaringen skal antagelig søges i, at såvel tilsynsmyndigheder som kvalitetskontrol har meget fokus på netop revisionspåtegninger, hvorfor problemer med disse (herunder problemer med uafhængigheden) hyppigere vil blive opdaget end ved andre typer af erklæringer.

Det er imidlertid samtidig særligt vigtigt, at revisor overholder uafhængighedskravene netop ved påtegninger på regnskaber, idet disse typisk bruges i en meget bred kreds af interessenter. En kreds, der i modsætning til mange modtagere af mere målrettede erklæringer ikke kan have antydning af fornemmelse af, hvor tæt revisor måtte være på klienten.

4 C. Klageren

Det fremgår af revisorloven, at Revisornævnet skal behandle klager indbragt af Erhvervsstyrelsen, Finanstilsynet, Skatteministeriet, anklagemyndigheden, FSR – danske revisorer, Revisortilsynet eller en kommunal eller regional tilsynsmyndighed. Derudover behandler Revisornævnet klager fra andre, der har en retlig interesse i det forhold, klagen angår, og såfremt klagen ikke skønnes grundløs.

¹²Jf. "Analyse af revisorerklæringer", se note 4 ovenfor.

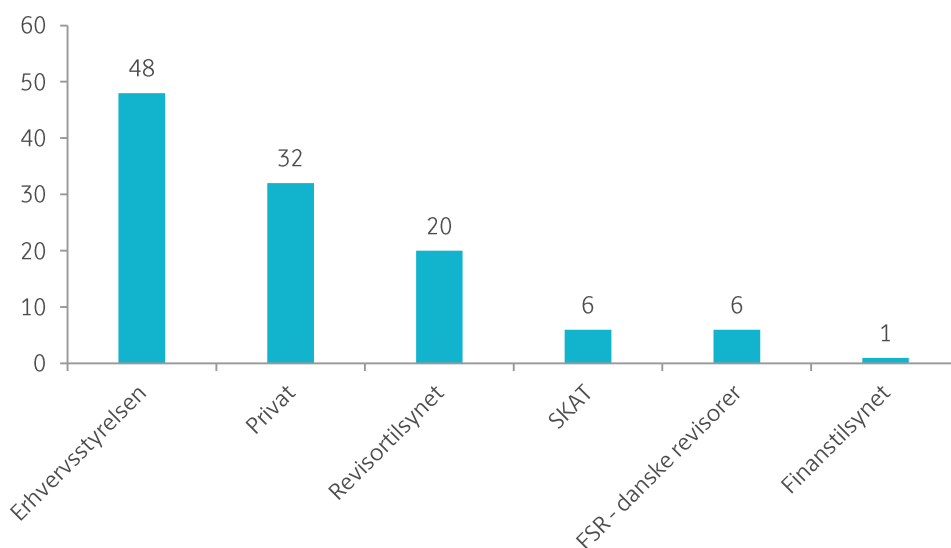
Retlig interesse kræver en konkret og individuel interesse i det forhold, klagen angår. En interesse, som kun er personlig, men ikke tilstrækkeligt konkret, rækker ikke, fordi den ikke er retlig. Eksempelvis vil journalister (pressen), kolleger til revisor eller almindelige samfundsborgere, der ikke har haft noget med den pågældende revisors arbejde at gøre, ikke kunne klage. Revisors kunder vil altid have en retlig interesse. Også regnskabsbrugere, eksempelvis aktionærer, investorer, långivere og kreditorer, som typisk vil have støttet sig til et af revisor påtegnet regnskab, som påstås at være mangelfuldt eller fejlagtigt, vil kunne indbringe revisor for nævnet.

Indbringes klagen over revisor eller revisionsvirksomheden af en af de ovenfor nævnte myndigheder, bestemmer revisorloven, at nævnet skal behandle sådanne klager, uanset om myndigheden måtte have en retlig interesse eller ej. Klagen fra myndighederne skal dog være begrundet og må ikke blot være en forespørgsel til nævnet om en vurdering af, om den pågældende revisor har overholdt god revisorskik.

Nedenstående oversigt viser, hvem der har indbragt revisor eller revisionsvirksomheden for Revisornævnet. Det fremgår, at langt størstedelen af klagerne over revisors uafhængighed er indbragt af Erhvervsstyrelsen (ca. 42,5 %) samt private (ca. 28,3 %).

Figur 7

Hvem står for indbringelser



Kilde: Revisornævnets årsberetninger (2004-2014) og egne beregninger

Ser man konkret på klager indbragt af private, er det bemærkelsesværdigt, at disse klager i langt højere grad ender med en afvisning eller frifindelse. Ud af 32 indbragte klager fra private er fem endt med en bøde, 13 er blevet afvist, mens revisor er blevet frifundet i 14 sager.

Tabel 4
Klager og sammenhæng til afgørelse

Klager	Antal bøder	Antal frifindelser	Antal afvisninger
Erhvervsstyrelsen	42	4	2
Finanstilsynet	1		
FSR - danske revisorer	4	2	
Private	5	14	13
Revisortilsynet	13	2	5
SKAT	5		1
Hovedtotal	70	22	21

Kilde: Revisornævnets årsberetninger (2004-2014) og egne beregninger

Private klager

Det forhold, at der er forholdsvis mange "private" klager over revisors manglende overholdelse af uafhængighedsreglerne, er bemærkelsesværdigt, idet sådanne overtrædelser typisk ikke går "ud over" nogen på samme måde, som egentlige fejl i erklæringen gør. Det kunne føre til den antagelse, at private klagere i højere grad klager over uafhængigheden, fordi de generelt eller konkret er utilfredse med revisors arbejde og derfor vil have ham »straffet«, end fordi de mener, at det er nødvendigt at sanktionere for overtrædelse af uafhængighedsreglerne.

Afvisning

For så vidt angår det forholdsmæssigt store antal afviste private klager, kan dette delvist forklares med kravet om, at der skal være en retlig interesse, hvorimod nævnet skal behandle klager fra de relevante myndigheder, uanset om der foreligger retlig interesse. Der vil derfor kun ske afvisning af klager indgivet af en myndighed, hvis der ikke er tale om en egentlig klage, men en anmodning om en vurdering af, om revisor har overholdt god revisorskik. Sager indbragt af det offentlige kan dog også afvises som åbenbart grundløse, men dette må antages sjældent at være tilfældet.

Frifindelse

Det forhold, at der forholdsmæssigt sker flere frifindelser af revisor i sager om uafhængighed, når klagen er indbragt af private, kan skyldes flere forhold. Myndighederne kan som professionelle bedre forberede sagen, dels fordi de kan have bedre juridiske forudsætninger, dels vil de ofte have et bedre oplyst faktum. Private indbringer måske sager, fordi de mener, at revisor har overtrådt inhabilitetsregler, men hvor det viser sig, at revisor har truffet de rigtige sikkerhedsforanstaltninger eller ganske enkelt ikke har overtrådt inhabilitetsreglerne, selv om det kunne se sådan ud fra en overfladisk betragtning.

Hvis antagelsen i afsnittet om private klager ovenfor er rigtig, nemlig at den private klager benytter sig af overtrædelse af uafhængighed som begrundelse for at indbringe en revisor, som man er utilfreds med, vil en sådan klage typisk være løsere funderet og ikke så professionelt gennemarbejdet, som hvis det f.eks. er fejl, der kan resultere i erstatning eller lignende, og hvor kendelserne så kan danne grundlag for en culpavurdering. I sidstnævnte situationer, altså hvor der er tale om mere "materielle" klager, der kan have en indirekte økonomisk betydning, vil private klager nok være tilbøjelige til at få professionel assistance til klagesagen fra eksempelvis en advokat.

Før den obligatoriske kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder og dermed Revisortilsynet blev indført i revisorloven i 2004, blev stort set alle sager, der blev indbragt for Revisornævnet, indbragt af private.

Således blev der i 2004 indbragt i alt 51 sager af private¹³, mens der blev indbragt otte sager af det offentlige. Fra 2005 ændrede billedet sig imidlertid, og udviklingen er fortsat, således at der i dag indbringes betydeligt flere sager af det offentlige end af private. I 2013 blev der således i alt indbragt 71 sager af private og 117 sager af det offentlige, hvor Revisortilsynet tegnede sig for de 99 af sagerne. I 2014 udgjorde private klager 48, mens 76 sager blev indgivet af det offentlige.

Ser man på det samlede antal indbringelser af uafhængighedssager, udgør de kun en lille andel i forhold til det store antal sager, som Revisortilsynet indbringer som følge af kvalitetskontrollen. Erhvervsstyrelsen står for en lige så stor andel af indbringelserne af uafhængighedssager, som de private gør.

Revisortilsynet indbringer således kun ganske få uafhængighedssager på årsbasis som følge af kvalitetskontrollen. Dette kan skyldes, at kvalitetskontrollen har fokus rettet på andre forhold reguleret af revisorlovgivningen og kun i mindre grad fokuserer på overholdelse af uafhængighedsbestemmelserne i lovgivningen.

4 D. Typer af overtrædelser

Krydsrevision

Det fremgår af § 2, stk. 1, nr. 4, i uafhængighedsbekendtgørelsen, at krydsende revision udgør en særlig form for forretningsmæssig forbindelse, som aldrig er tilladt. I uafhængighedsvejledningen er angivet et eksempel på krydsende revision, som udtrykkeligt er omfattet af forbuddet. Det gælder i tilfælde, hvor revisorer fra revisionsvirksomhed A foretager revision af revisionsvirksomhed B, og hvor revisorer fra revisionsvirksomhed B modsvarende reviderer revisionsvirksomhed A's regnskaber. Dog er forbuddet ikke begrænset til krydsende revision af revisionsvirksomheder, selvom det kun er dette, der eksplicit nævnes i uafhængighedsbekendtgørelsen og vejledningen. Det må således forventes, at

¹³Jf. Revisornævnets Årsberetning 2013.

forbuddet også gælder ved review og udvidet gennemgang. Der er ligeledes set eksempler, hvor to revisorer fra samme revisionsvirksomhed reviderer hinandens ægtefællers virksomheder. En sådan situation omfattes ligeledes af forbuddet mod krydsrevision.

I **kendelserne nr. 44/2006 og 45/2006** vedrørende krydsende kvalitetskontrol siges: "da erklæringen vedrørende kvalitetskontrol er omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, og dermed også omfattet af uafhængighedsreglerne i § 11, finder Disciplinærnævnet, at krydskontrol klart er i strid med § 11, stk. 2, nr. 5", dvs. det absolutte forbud mod krydsende revision.

Der er flere eksempler på, at forbuddet ikke kun begrænser sig til eksemplet i vejledningen. Østre Landsret stadfæstede den 14. december 2012 Revisornævnets afgørelse i **sag nr. 34/2009-S**, der omhandlede krydsrevision af de to indklagede revisorer konsultantselskaber. I denne sag var begge revisorer tilknyttet den samme revisionsvirksomhed, da de reviderede hinandens konsulentvirksomheder. Dette var ikke tilfældet i **sag nr. 73/2012 og 74/2012**, hvor A reviderede B's revisionsvirksomhed og holdingselskab, mens B alene reviderede A's holdingselskab, der ikke var en revisionsvirksomhed. Holdingselskabet besad en minoritetsandel i den revisionsvirksomhed, hvor A virkede. Med henvisning til sagen ved Østre Landsret fandt Revisornævnet, at dette forhold var omfattet af det absolutte forbud mod krydsrevision. Virksomhed A og B kan dermed være virksomheder, der ikke driver revisionsvirksomhed.

I **sag nr. 72/2009** havde indklagede revideret og underskrevet revisionspåtegningen for to revisionsvirksomheder, hvori statsautoriseret revisor I var henholdsvis bestyrelsesmedlem og direktør. I havde samtidig revideret årsrapporten for et selskab, hvori indklagede var bestyrelsesmedlem. Forskellen fra andre sager bestod i, at indklagede var mindretalsaktionær i selskabet og efter egen påstand ikke havde nogen speciel indflydelse på valg af revisor i selskabet. Modsat var I alene mindretalsinteressent (19,50 %) i revisionsvirksomheden.

Indklagede fandt ikke, at sagen havde noget med krydsrevision at gøre, og anførte, at I var valgt på en generalforsamling efter flertalsbeslutning, som indklagede under ingen omstændigheder kunne standse, idet han ikke ejede majoriteten.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som indbragte klagen, påpegede omvendt, at indklagede burde have trukket sig som revisor for revisionsvirksomhederne, såfremt han ikke kunne påvirke valget af revisor i selskabet. Revisornævnet begrundede ikke sin afgørelse nærmere, men fandt, at indklagede havde overtrådt forbuddet mod krydsende revision. Afgørelsen må antages at bero på, at forholdet kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. På trods af, at de involverede parter således ikke havde bestemmende indflydelse i virksomhederne, havde de ledelsesmæssige beføjelser qua deres hverv som bestyrelsesmedlemmer.

Kendelserne i **sag nr. 125/2011, 126/2011 og 127/2011** udgør et væsentligt bidrag til fortolkningen af rækkevidden af forbuddet mod krydsende revision. I sagerne havde Erhvervs- og Selskabsstyrelsen indbragt tre revisorer for brud på uafhængighedsreglerne i forbindelse med "trekantsrevision". Forholdet bestod i, at A havde revideret B's revisions-

virksomhed, B havde revideret C's revisionsvirksomhed, mens C reviderede A's revisionsvirksomhed. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen indgav klage til Revisornævnet og gjorde i den forbindelse gældende, at "trekantsrevision" er en særlig afart af krydsende revision, og at forbuddet ikke kun kan afgrænses til to godkendte revisorer. Styrelsen angav, at "forbuddet mod krydsrevision omfatter et flertal af godkendte revisorer, hvor revisionen og erklæringsafgivelsen på de involverede virksomheder foretages inden for en lukket kreds af godkendte revisorer, der samtidig har en forretningsmæssig forbindelse til de reviderede virksomheder".

Revisornævnet var her meget klar i sin begrundelse og afgørelse og fandt ikke, at begrebet krydsende revision efter ordlyden kunne fortolkes udvidende, således at den i sagerne omhandlede "trekantsrevision" omfattedes af det absolutte forbud i § 2, stk. 1, nr. 4, sidste pkt. Hertil bemærkede nævnet, at krydsende revision indebærer, at det uden videre kan lægges til grund, at revisorerne er vidende om, at de reviderer hinandens selskaber. Videre bemærkede nævnet, at det ikke kunne udelukkes, at det forhold, at flere revisorer i en lukket kreds reviderer hinandens selskaber, i sig selv medfører en særlig forretningsmæssig forbindelse og dermed kan være i strid med uafhængighedsreglerne. Det må imidlertid som minimum forudsætte, at de pågældende er vidende om, at de reviderer hinandens regnskaber.

Man kan heraf udlede, at begrebet krydsende revision efter den nugældende formulering som udgangspunkt begrænser sig til to krydsende revisioner. Erhvervsstyrelsen kunne i sagerne om "trekantsrevision" ikke løfte bevisbyrden for, at der forelå andet end almindelige forretningsmæssige forbindelser. Nævnet lagde herved til grund, at der ikke bestod noget økonomisk eller kommercielt samarbejde mellem revisorerne i øvrigt, eller at de havde private relationer.

De indklagede revisorer frifandtes således i de konkrete sager, men det kan ikke heraf udledes, at revisorer ikke skal være påpasselige i lignende situationer. Det er næppe sandsynligt, at revisorer i forbindelse med den normale vurdering af uafhængighed vil kunne opfange disse situationer, men såfremt revisor bliver vidende om forholdet, kan det muligvis medføre, at revisor bør afstå fra at påtage sig opgaven.

Ad krydsrevision kvantitativt

Klager vedrørende krydsende revision udgør en betydelig andel af det samlede antal sager, hvori der er afsagt kendelse ved Revisornævnet. For tilsidesættelse af det absolutte forbud mod krydsende revision idømmes revisor som hovedregel en bøde på 150.000 kr. Nævnet begrundede dette med, at krydsrevision er en grov krænkelse af habilitetsreglerne¹⁴.

I alt er der afsagt kendelse i 31 sager vedrørende krydsende revision. Af disse blev der i 23 sager pålagt bøde, mens tre sager blev afvist, og i fem sager blev revisor frifundet for dette punkt. I sag nr. 23/2007 afvistes klagepunkterne vedrørende uafhængighed, herunder krydsende revision, da nævnet fandt, at de afgivne erklæringer var ugyldige, idet revisor ikke var tilknyttet en revisionsvirksomhed, der var registreret i Revireg. Revisor blev i stedet idømt en bøde for overtrædelse af kravet om, at erklæringer skal afgives gennem en

¹⁴Se nærmere afsnit 4 E. Bødesanktionen

revisionsvirksomhed, som er registreret i Revireg, hvilket medførte en bøde på 100.000 kr., som i overensstemmelse med nævnets faste praksis herom udgør en normalbøde for overtrædelse af det forhold.

Erhvervsstyrelsen er den typiske indbringer af sager vedrørende krydsende revision, hvilket hænger naturligt sammen med, at krydsende revision sjældent går ud over en tredje-part.

I 2013 afgjorde nævnet i alt 14 sager om krydsrevision. Denne »pukkel« skyldtes bl.a., at Revisornævnet afventede førortale afgørelse fra Østre Landsret fra 2012.

Generalklausulen

Bekendtgørelsen om uafhængighed bestemmer i den generelle bestemmelse i § 1, at en revisor ikke må udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredje-mand. Det bestemmes videre i § 1, stk. 2, at hvis der foreligger trusler mod uafhængighe-den, jf. revisorlovens § 24, stk. 3, skal revisor træffe de fornødne sikkerhedsforanstaltninger til at mindske disse trusler. Hvis revisors uafhængighed uanset de truffne sikkerhedsforanstaltninger fortsat er bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaven.

Bestemmelsen omhandler både **uafhængighed i opfattelse** (independence of mind), dvs. situationen, hvor det er påviseligt, at revisor ikke er uafhængig, og **uafhængighed i frem-toning** (independence in appearance), dvs. situationen, hvor en velinformeret tredje-mand mener, at revisor ikke fremstår som uafhængig. At det skal være en **velinformeret tredjemand** betyder, at det ikke er enhver tvivl, der er relevant, men at den skal opstå hos en person, der forudsættes at have den fornødne indsigt omkring en konkret erklæringsafgivelse til at kunne foretage en vurdering af forholdene. Revisor skal derfor altid identificere de mulige trusler, der kan være mod vedkommendes uafhængighed i relation til den konkrete erklæringsopgave.

En trussels **væsentlighed** afhænger af en række faktorer såsom truslens styrke, den eller de involverede personers status, karakteren af det forhold, der giver anledning til truslen, samt det generelle miljø omkring udførelsen af opgaven. Når revisor vurderer, hvor afgørende en trussel er, skal han eller hun også tage hensyn til, at uafhængighedstrusler kan være situationsbestemte. I bestemte situationer kan en trussel anses for at være afgørende, hvis faktorerne hver for sig og i kombination med hinanden øger risikoniveauet til et uacceptabelt højt niveau, mens det i andre situationer ikke nødvendigvis er tilfældet.

I visse af de omhandlede situationer vil truslerne være af en sådan karakter, at revisor altid må afstå fra at påtage sig en opgave. I sådanne tilfælde er der derfor tale om direkte **forbudssituationer**.

I andre situationer kan truslerne mod revisors uafhængighed være af en sådan karakter, at de som oftest vil kunne afhjælpes ved brug af forskellige **sikkerhedsforanstaltninger**. Sikkerhedsforanstaltninger kan være af vidt forskellig karakter afhængig af uafhængighedstruslen, revisionsvirksomhedens størrelse og organisation, opgavens karakter samt beskyttelsesforanstaltningerne hos den, der er ansvarlig for erklæringsemnet, men der kan f.eks. være tale om udskiftning af medarbejder eller underskrivende revisor, ekstra

omhu ved gennemgang af opgaven, supplerende gennemgang af en uafhængig partner og yderligere kontrolforanstaltninger.

Revisornævnet har behandlet en lang række sager, hvor klager alene har klaget over revisors manglende uafhængighed i bred og i nogle tilfælde mere upræcis forstand. I disse sager bliver der fra klagerens side ikke henvist til en specifik bestemmelse i uafhængighedsbekendtgørelsen vedrørende revisors uafhængighed, men alene til generalklausulen i revisorlovens § 24, stk. 1 eller 2, og/eller uafhængighedsbekendtgørelsens § 1 om revisors uafhængighed generelt. De i alt 45 sager, som er kategoriseret under "generalklausulen", angår de sager, hvor der ikke er klaget over en specifik uafhængighedsbestemmelse, og hvor Revisornævnet derfor ikke har behandlet andre bestemmelser i lovgivningen, samt hvor der subsidiært er klaget med henvisning til generalklausulen, hvor klager ikke har fået medhold i sin klage over en specifik bestemmelse.

En sag under denne kategori er **sag nr. 31/2009-r** af 20. oktober 2010. I denne sag gav Revisornævnet klageren medhold i, at revisor ikke havde handlet uafhængigt ved at have revideret en mindre andelsboligforening, da revisor ligeledes havde fungeret som administrator og bogholder i foreningen. Klageren henviste ikke i sin klage til revisorlovens eller uafhængighedsbekendtgørelsens bestemmelser om uafhængighed. Revisornævnet henviste i sin afgørelse alene til revisorlovens § 24 og uafhængighedsbekendtgørelsen generelt, men ikke til nogle af de mere specifikke bestemmelser om revisors uafhængighed. Heller ikke ved fastlæggelsen af bøden henviste nævnet til revisorlovgivningens regler om uafhængighed, ligesom nævnet ikke begrundede, at revisor alene blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

Familiemæssige bånd

Bekendtgørelsens § 2 indeholder eksempler på trusler, som nævnt i § 1, stk. 1, og som altid foreligger. Disse trusler fremgår ligeledes direkte af revisorlovens § 24, stk. 2. Truslerne mod revisors uafhængighed er altid af sådan en karakter, at de ikke kan afhjælpes med sikkerhedsforanstaltninger. Baggrunden herfor er, at der i alle de opregnede tilfælde vil være en uacceptabelt høj risiko for, at revisor ikke er uafhængig.

De trusler, som opregnes i bekendtgørelsen, er overordnet set alle trusler som egeninteresse, selvrevision, partiskhed, nære personlige, herunder familiære, relationer og intimidering.

En af de trusler, der nævnes, er situationer, hvor revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, gennem tætte familiemæssige bånd er knyttet til personer, der har en væsentlig direkte eller indirekte økonomisk interesse i den virksomhed, som opgaven vedrører, eller har en ledende stilling eller direkte indflydelse på udarbejdelsen af det, som opgaven vedrører. Forbudet gælder også, hvis revisors nære familiemedlem har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, medmindre forbindelsen er inden for normal virksomhed og ikke udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed. Såfremt der opstår trusler på grund af tætte familiemæssige bånd, skal revisor altid afstå fra at påtage sig opgaven, da der er tale om et absolut forbud.

De tilknytninger, som opregnes i § 2, stk. 2, som revisors familiemedlemmer ikke må have til erklæringsobjektet, er de samme, som revisor og revisionsvirksomheden ikke må have (se nedenfor).

Der er identificeret i alt fem kendelser, hvori der klages over en revisor med klar henvisning til, at der er sket brud på uafhængighedsreglerne grundet tætte familiemæssige bånd, dvs. med henvisning til uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, eller den tidligere bestemmelse i § 11, stk. 2, nr. 1, i revisorloven af 2003. Der er således ikke tale om en typisk overtrædelse, som ofte ses i praksis. Dette hænger formentlig sammen med det forhold, at bestemmelsen i uafhængighedsbekendtgørelsen er ganske klar, hvorfor det må stå klart for de fleste revisorer, at det er et brud på uafhængighedsreglerne at udføre erklæringsopgaver for en virksomhed, såfremt et familiemedlem har en interesse heri eller har indflydelse på udarbejdelsen af det, som opgaven vedrører.

Et eksempel på en sådan klar overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, er **sag nr. 45/2008-r** af 15. september 2009. Revisor havde i denne sag afgivet erklæringer omfattet af revisorloven vedrørende ejendomme, som revisors bror ejede. Revisornævnet konkluderede, at der var tale om en klar overtrædelse af revisorlovens daværende § 11, stk. 2, vedrørende omstændigheder, som altid må anses for at være en overtrædelse af uafhængighedsreglerne, herunder vedrørende den daværende § 11, stk. 2, nr. 1, om familiemæssige bånd. Revisor blev i sagen pålagt en bøde på 50.000 kr.

Bestemmelsen vedrørende familiemæssige bånd omfatter ligeledes de tilfælde, hvor den familiemæssige forbindelse er af mere indirekte karakter, hvilket er i de tilfælde, (som også er beskrevet i det ovenstående), hvor et nært familiemedlem har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som revisors opgave vedrører. En lignende indirekte interesse forekommer endvidere i de tilfælde, hvor et familiemedlem til en ledende person i den reviderede virksomhed, har bestemmende indflydelse eller økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvor revisor udfører opgaven fra.

Et eksempel på en sådan overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, om interessekonflikt er sag nr. 9/2013 af 10. oktober 2013. I sagen blev revisor pålagt en bøde for at have afgivet revisionspåtegninger for en række selskaber på trods af, at selskabernes hovedaktionær, direktør og bestyrelsesmedlem var gift og samboende med A, som ejede flertallet af stemmerettighederne i den revisionsvirksomhed, hvor revisor udførte revisionsopgaverne fra. Revisionsvirksomheden var organiseret som et interessentskab med tre ejere.

Efter nævnets opfattelse var revisor i denne sag afhængig, fordi A, som ikke var tilknyttet de revisionsteams, som forestod revisionsopgaven, indgik i kommandokæden og dermed direkte eller indirekte havde haft mulighed for at føre tilsyn og kontrol mv. med erklæringsopgavernes udførelse i revisionsteamet, som indklagede var en del af. Revisornævnet pålagde revisor en bøde på 100.000 kr. for overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, og dermed revisorlovens § 24, stk. 2. Revisornævnet bemærkede yderligere, at den omstændighed, at A ikke deltog aktivt i den daglige ledelse i revisionsvirksomheden, ikke kunne føre til andet resultat.

Forretningsmæssige forbindelser

Forbuddet mod forretningsmæssige forbindelser findes som nævnt ovenfor i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2 og gælder både for revisor og revisionsvirksomheden selv og som anført ovenfor også for revisors nære familie.

Ifølge uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4, og § 2, stk. 1, nr. 1, litra d, må en revisionsvirksomhed, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, ikke have en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, opgaven vedrører. Forbuddet gælder, hvis der er en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, men det er dog tilladt at have en forretningsmæssig forbindelse, hvis denne udøves inden for begge parter normale virksomhed og på almindelige forretningsmæssige vilkår og ikke har så betydeligt omfang, at den udgør en trussel mod uafhængigheden. Alle tre nævnte betingelser skal være opfyldt.

Afgørende for, om der er tale om en forbudssituation, er, at revisor og den virksomhed, som bliver revideret, har haft en forretningsmæssig forbindelse forud for eller under revisionen, uden at det har ligget inden for parternes normale virksomhed. Der er således tale om en bred bestemmelse, som i praksis ligeledes har været anvendt i forskellige situationer.

I **sag nr. 86/2010**, som er behandlet sammen med **sag nr. 105/2011** d. 15. november 2013, blev revisor blandt andet pålagt bøde for overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4, fordi nævnet fandt, at der forelå en uafhængighedstruende forretningsmæssig forbindelse. Revisornævnet fandt, at revisor havde handlet i strid med uafhængighedsreglerne og dermed ovennævnte bestemmelse, da revisor gennem revisionsvirksomheden B havde revideret anpartsselskabet H. Forud for revisionspåtegningen havde H ApS solgt virksomheden B til revisor. Nævnet fandt det derfor bevist, at der havde foreligget en forretningsmæssig forbindelse mellem det reviderede selskab H og revisor, som lå uden for H ApS og revisors normale forretningsvirksomhed. Revisor blev pålagt en bøde på 275.000 kr. for overtrædelse af uafhængighedsreglerne samt andre overtrædelser af god revisorskik.

I **sag nr. 131/2013** af 27. maj 2014 klagede Erhvervsstyrelsen ligeledes konkret over overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4. Erhvervsstyrelsen fik medhold i sagen, da Revisornævnet fandt det godtgjort, at der havde været et direkte eller indirekte forretningsmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om revisors uafhængighed. Revisor havde i sagen revideret selskabet B A/S gennem to år, hvor parterne D og E sad i ledelsen. Revisor var på samme tid bestyrelsesmedlem i B A/S' moderfond C, hvor D og E ligeledes sad i bestyrelsen. Revisornævnet fandt det bevist, at der var et forretningsmæssigt forhold mellem E, D og revisor.

De to ovenstående sager er eksempler på, hvor bredt § 2, stk. 1, nr. 4, favner. Der kan i flere situationer foreligge en forretningsmæssig forbindelse, hvilket revisor skal have med i sin vurdering af sin uafhængighed, inden revisor påtager sig en opgave. Da bestemmelsen favner bredt, er den klare definition af, hvornår der præcist foreligger en forretningsmæssig forbindelse, ikke skarp.

Indirekte eller direkte økonomisk interesse

Forbuddet mod, at revisor, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, eller revisors nære familie har nogen former for direkte eller væsentlig indirekte interesse i den virksomhed, opgaven vedrører, er indeholdt i uafhængighedsbestemmelsens § 2, stk. 1, nr. 3, og § 2, stk. 1, nr. 1, litra a. Også her er der tale om et absolut forbud uden mulighed for at træffe nogen former for sikkerhedsforanstaltninger til afhjælpning af truslerne mod uafhængigheden. Der er ligeledes tale om en stramning i forhold til tidligere revisorlovgivning før 2003, hvor det var tilladt revisor at have en såkaldt "frokostaktie", altså en ubetydelig ejerandel i den virksomhed, som han reviderede. Bestemmelsen er ligeledes udvidet i den forstand, at forbuddet også omfatter revisionsvirksomheden.

Revisor må dog have en indirekte ejerandel, så længe denne ikke er væsentlig. Her er der i 2008-loven lempet i forhold til 2003-lovens § 11, der ikke indeholdt noget væsentlighedsbegreb for så vidt angår indirekte økonomisk interesse, og hvor al indirekte økonomisk interesse derfor var forbudt. Revisor må derfor efter den gældende lov gerne have et medejerskab via større investeringsforeninger eller pensionsselskaber, som har midler anbragt i aktier. En indirekte økonomisk interesse er således tilladt i de situationer, hvor revisor eller revisionsvirksomheden ikke er i stand til at påvirke ledelsesbeslutninger, der træffes af klienten, ligesom interessen ikke må påvirke revisors egne økonomiske forhold.

At revisor har haft en økonomisk interesse i sin klient, kom klart til udtryk i **sag nr. 25/2005-r** af 4. oktober 2005. I sagen havde revisor gennem revisionsfirmaet NN afgivet erklæring på et børsprospekt samt senere underskrevet revisionspåtegning på årsrapporten for det børsnoterede selskab underlagt tilsyn af Finanstilsynet. I perioden, hvor revisor var valgt som revisor for selskabet, købte og solgte revisor over flere omgange aktier i selskabet. Finanstilsynet klagede således over manglende uafhængighed, da revisor havde en klar økonomisk interesse i selskabet. Revisornævnet fandt, at revisor groft havde tilsidesat revisorlovgivningen, herunder den daværende § 11, stk. 2, nr. 4, som svarer til uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 3. Revisornævnet understregede i sagen, at revisor ikke må erhverve nogen form for aktier eller andele i selskabet, så længe klientforholdet består, da det skal sikres, at revisor ikke kommer til at befinde sig i en konflikt mellem de krav, som på den ene side stilles af offentligheden, og som på den anden side følger revisors egne, personlige interesser. Som det fremgår af ovenstående, er der siden 2003-lovgivningen åbnet op for muligheden for at erhverve indirekte ejerandele i det reviderede selskab, så længe disse ikke medfører, at revisor får nogen form for direkte eller væsentlig indirekte økonomisk interesse i den reviderede virksomhed.

Revisor bliver i sagen pålagt en bøde på 100.000 kr. Nævnet begrundede bøden med, at indklagede ved sine handlinger havde afsløret en fundamental mangel på forståelse af sin revisionsmæssige opgave, og at det måtte tillægges skærpende betydning, at der var tale om gentagne erhvervelser af aktier, endog i et børsnoteret selskab.

Sag nr. 34/2013 af 20. februar 2014 er ligeledes et klart eksempel på, at revisor havde haft en væsentlig økonomisk interesse i klientvirksomheden. I sagen havde revisor afgivet erklæringer med sikkerhed på årsrapporterne for to anpartsselskaber på trods af, at han ejede 50 % af anpartskapitalen i selskaberne. Revisor blev pålagt en samlet bøde på 250.000 kr. Herunder for groft at have overtrådt uafhængighedsbestemmelserne i gentagne tilfælde og for ikke at være registreret i Revireg.

I sag nr. 90/2010 af 20. december 2011 blev revisor pålagt en bøde på 200.000 kr. for blandt andet at have overtrådt uafhængighedsreglerne, herunder det absolutte forbud mod at have en væsentlig økonomisk interesse i sin klient. Sagen vedrører flere forhold, som kunne vække tvivl om revisors uafhængighed. For det første fandt nævnet det ubestridt, at F ApS havde lånt fire mio. kr. rentefrit i tre måneder af D A/S. Indklagede, som afgav revisionspåtegning på årsrapporten for D A/S, ejede B A/S, som ejede F ApS. Der var således tale om lån fra klienten til et af revisor ejet selskab, og nævnet fandt, at låneforholdet gjorde, at revisor havde en væsentlig indirekte økonomisk interesse i D A/S.

Derudover havde indklagedes hustru gennem sit selskab købt den ene halvdel af en ejendom beliggende i udlandet af D A/S. Den anden halvdel af ejendommen blev købt af hovedaktionæren i D A/S. Efter Revisornævnets opfattelse havde indklagedes ægtefælle en – mere end ubetydelig – økonomisk interesse i D A/S, hvilket var egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed.

Endelig havde indklagede og dennes hustru tre år senere købt en fast ejendom i udlandet for 850.000 kr. af D A/S. Nævnet fandt, at købet efter dispositionens karakter og omfang indebar en sådan betydelig forretningsmæssig forbindelse, at handlen kunne vække tvivl om revisors uafhængighed på trods af, at handlen var sket på markedsvilkår.

Ansæt i ledelsesfunktion

Ifølge bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 2, og § 2, stk. 1, nr. 1, litra b, må revisors nære familie ikke have en ledende stilling hos den, som ønsker opgaven udført, eller som opgaven vedrører. Revisor selv eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, må ikke være eller inden for de seneste to år have været ansat i en ledelsesfunktion i den virksomhed, som opgaven vedrører, og som led i ansættelsen have udøvet indflydelse på det, opgaven vedrører. Det er således udelukket at udføre erklæringsopgaver for virksomheder, hvor revisor eller andre personer, jf. ovenfor, er medlem af virksomhedens bestyrelse, direktion eller i øvrigt har ansvaret for grundlæggende beslutninger hos erklæringskunden, f.eks. som finansdirektør.

Et særlig grelt eksempel på en overtrædelse af ovennævnte bestemmelse fremgår af **sag nr. 28/2007-S**, hvori Revisornævnet afsagde kendelse den 15. januar 2008 mod en statsautoriseret revisor. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen havde indbragt revisor for brud på uafhængighedsreglerne ved at have underskrevet fire regnskaber i strid med forbuddet mod selvrevision. I samtlige disse årsrapporter var både ledelses- og revisionspåtegningen underskrevet af indklagede samme dag, og i revisionspåtegningerne var anført "Supplerende oplysninger – revisor opfylder ikke habilitetsbetingelserne".

Som det fremgår af nævnets afgørelse, var indklagede direktør for og – på nær et tilfælde – direkte eller indirekte ejer eller medejer af samtlige selskaber. Der blev klaget specifikt over § 11, stk. 2, nr. 3, i 2003-loven, som svarer til nuværende ovennævnte bestemmelse. Sagen kunne, jf. ovenstående, ligeså vel have henvist til bestemmelsen vedrørende overtrædelse af forbuddet mod at have nogen form for direkte økonomisk interesse i den virksomhed, opgaven vedrører. Indklagede anførte, at han i samtlige påtegninger tydeligt har oplyst, at han ikke opfylder habilitetskravet, hvorfor konsekvensen er, at læsere af årsrapporten ikke har kunnet vildledes.

Revisornævnet fandt, at den indklagede revisor havde overtrådt forbuddet mod selvrevision og dermed handlet i strid med uafhængighedsreglerne, som er et fundamentalt krav til revisorer. Desuden anførte nævnet, at overtrædelsen var sket forsætligt og i fire tilfælde, og der var således sket et alvorligt brud på god revisorskik. Indklagede blev derfor idømt en bøde på 250.000 kr., hvilket illustrerer alvorligheden af sagen.

I **sag nr. 54/2013** fra 19. februar 2014 havde Revisortilsynet indbragt en registreret revisor i en sag, hvor indklagede som bestyrelsesmedlem havde underskrevet ledelsespåtegningen og senere afgav revisionspåtegning uden forbehold på samme årsrapport. Under henvisning til § 24, stk. 1, i revisorloven, hvorefter en revisor ikke må afgive erklæring med sikkerhed på en virksomhed, når revisor er involveret i virksomhedens beslutningstagen, blev revisor pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag nr. 57/2012 af 20. februar 2014 er ganske illustrativ til belysning af bestemmelsen i § 2, stk. 1, nr. 1, litra b's rækkevidde i forhold til personer, der indgår i revisionsvirksomhedens kommandokæde. For nærmere belysning heraf henvises til nedenstående afsnit om afsmitning og "chain of command".

I forhold til første klagepunkt fandt nævnet, at der var tale om overtrædelse af forbuddet mod ansættelse i ledelsesfunktion, idet indklagede havde afgivet revisionspåtegning på regnskabet for et selskab, selvom hun i samme periode sad i direktionen for selskabet. Yderligere påpegede nævnet, at "den omstændighed, at selskabet – efter det af indklagede oplyste – ikke har haft aktivitet, kan ikke føre til andet resultat".

Selvrevision/egenkontrol

Bekendtgørelsens § 2 indeholder som anført ovenfor en række trusler mod revisors uafhængighed, som også kan betegnes som egeninteresse, selvrevision, partiskhed og intimidering. Ifølge bestemmelsen gælder der et absolut forbud, således at revisor ikke kan eliminere truslerne ved at træffe sikkerhedsforanstaltninger. Bekendtgørelsens § 6, nr. 1, indeholder derimod en række situationer, som ikke er udtømmende, men hvor der kræves en særlig agtpågivenhed fra revisors side. Bestemmelsen refererer til revisorlovens § 24, stk. 3, og revisor vil kunne eliminere truslerne ved at træffe sikkerhedsforanstaltninger. De trusler, som anføres, er langt hen ad vejen de samme, som opremses i § 2, altså blandt andet selvrevision.

Typetilfældene kan opregnes således:

1. Bistand med regnskabsudarbejdelse og bogføring
2. Udvikling og implementering af økonomistyringssystemer m.v.
3. Vurderingstjenester.

Selvrevision kan således opdeles i to kategorier: De tilfælde, som der efter uafhængighedsbekendtgørelsens § 2 er et absolut forbud imod, og de tilfælde, hvor revisor efter bekendtgørelsens § 6 kan foretage sikkerhedsforanstaltninger. Langt størstedelen af de sager, som er blevet afsagt i Revisornævnet fra 2004-2014 vedrørende selvrevision, omfatter de tilfælde, hvor revisor har forbrudt sig mod det absolutte forbud mod selvrevision. Typisk handler sagerne om, at revisor har revideret sit eget selskab, eller at revisor har revideret

et selskab, som han har eller har haft en ledelsesmæssig funktion i. Herunder findes endvidere **sag nr. 28/2007-s** af 15. januar 2008, som der ligeledes er henvist til under ovenstående afsnit "Ansæt i ledelsesfunktion".

Et andet typeeksempel på selvrevision er **sag nr. 10/2007-r** af 18. marts 2009, hvor der klages over, at revisor havde revideret alle sine egne transaktioner i et selskab, hvor revisor havde fungeret som bogholder og administrator. Revisors bogførings- og administrationsarbejde var ikke blevet kontrolleret af andre efterfølgende, da revisor senere selv havde udarbejdet og revideret selskabets årsrapport. Revisornævnet fandt, at revisor havde gjort sig inhabil som revisor for det pågældende selskab ved at have deltaget i virksomhedens forretningsmæssige dispositioner og ved at have forstået administrative opgaver for virksomheden. Revisornævnet fandt derfor, at revisor havde overtrådt daværende § 11, stk. 3, nr. 1, om selvrevision og egenkontrol. Revisor blev pålagt en bøde på 250.000 kr., herunder på grund af grov tilsidesættelse af de grundlæggende krav til revisors uafhængighed, og fordi der var tale om en erklæring afgivet til en offentlig myndighed, som i forbindelse med sin virksomhed i vidt omfang må henholde sig til de af revisorer afgivne erklæringer og oplysninger.

Herudover indeholder bekendtgørelsens § 6 en række andre forhold:

1. Forholdet til den interne revision
2. Partsrepræsentation
3. Andet (opsamlingsbestemmelse af uafhængighedstruende situationer, ikke omfattet af øvrige bestemmelser i bekendtgørelsen).

Afsmitning og "chain of command"

Afsmitning og "chain of command" er to noget uklare begreber, som revisionsvirksomheder skal være yderst opmærksomme på, og som kan være vanskelige at vurdere rækkevidden af. Grundlæggende favner begreberne bredt og medfører, at revisor i visse situationer skal afstå fra opgaven, fordi afhængighed hos andre personer i revisionsvirksomheden kan "smitte af på" underskrivende revisors uafhængighed. Den afgørende forskel på de to forhold er, at såfremt en anden person i revisionsvirksomheden anses for at indgå i kommandokæden, omfattes situationen af de absolutte forbud i bekendtgørelsens § 2, hvorimod der skal foretages en konkret afvejning af, hvordan en velinformeret tredjemand ville opfatte situationen ved tilfælde, hvor afsmitning kan opstå.

Afsmitningsreglen fremgår af uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 3, hvoraf fremgår, at der foreligger en uafhængighedstrussel, såfremt andre personer i revisionsvirksomheden, som ikke udgør tætte familiemæssige bånd, har eller inden for de seneste to år har haft forbindelse med den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, af en sådan art, at revisor ville have været afskåret fra at afgive erklæringen, hvis revisor selv havde tilsvarende forbindelse. Afsmitning opstår f.eks. via ejerinteresser, men familiemæssige relationer og økonomiske forbindelser udgør ligeledes en risiko.

"Chain of command" medfører, at en revisor uden at være tilknyttet et specifikt opgaveteam via sin centrale position i revisionsvirksomheden indgår i virksomhedens kom-

mandokæde og dermed har mulighed for at øve indflydelse på opgaven. En central position kan foreligge for revisorer, som er en del af ledelsen i revisionsvirksomheden enten som bestyrelsesmedlemmer eller direktører eller via en (dominerende) ejerandel.

Som nævnt er begreberne vanskelige og uklare, men nedenfor beskrives enkelte sager.

I **sag nr. 56/2009** af 29. april 2011 tog nævnet stilling til, om en revisor havde overtrådt uafhængighedsreglerne pga. afsmitning fra en ansat (sekretær) i revisionsvirksomheden. Nævnet pålagde revisor en bøde på 100.000 kr. for at have afgivet påtegning på regnskaber for to selskaber, selvom direktøren ligeledes var ansat som sekretær i revisionsvirksomheden. Nævnet lagde bl.a. vægt på, at der var tale om en mindre revisionsvirksomhed, hvor sekretæren indtog en underordnet stilling, og fandt efter en konkret bedømmelse, at indklagede burde have afstået fra at påtage sig opgaven, da sekretærens samtidige stilling som direktør i klientselskaberne var egnet til for en velinformeret tredjemand at vække tvivl om indklagedes uafhængighed. Nævnet fandt yderligere, at forholdet ikke faldt ind under bestemmelserne i bekendtgørelsens § 2, da sekretæren ingen indflydelse havde haft på udførelsen af revisionsopgaverne i de selskaber, hvori hun var direktør.

I **sag nr. 73/2011** af 14. marts 2012 pålagdes revisor ligeledes en bøde på 100.000 kr. for at have afgivet revisionspåtegning på et regnskab for et selskab, hvor et bestyrelsesmedlem samtidig var medlem af revisionsvirksomhedens bestyrelse, hvor indklagede revisor også sad. Revisornævnet henviser i afgørelsen til bekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 3, fordi indklagede revisor ikke ville have kunnet afgive erklæringen, hvis han selv havde været bestyrelsesmedlem i selskabet, og dermed måtte anses for udelukket herfra, da den anden revisors bestyrelsespost for en velinformeret tredjemand måtte være egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed. Det fremgår af sagsbeskrivelsen, at statsautoriseret revisor C ifølge Erhvervs- og Selskabsstyrelsens selskabsregister i en del af perioden var bestyrelsesformand i revisionsvirksomheden og samtidig var bestyrelsesmedlem i selskabet, som indklagede erklærede sig på. Alligevel finder nævnet, at "den foreliggende situation falder imidlertid ikke ind under denne bestemmelse (bek. § 2, stk. 1, nr. 2), da (C) ikke efter det oplyste har været tilknyttet revisionsopgaven". Hvordan denne situation adskiller sig fra andre tilfælde, hvor forholdet er omfattet af et absolut forbud grundet "chain of command", er meget vanskeligt at besvare.

Sag nr. 57/2012 af 20. februar 2014 er som nævnt ganske illustrativ til belysning af bestemmelsen i § 2, stk. 1, nr. 1, litra b's rækkevidde i forhold til personer, der indgår i revisionsvirksomhedens kommandokæde.

I Klagepunkt B havde Erhvervsstyrelsen klaget over, at indklagede revisor havde udfærdiget revisionspåtegninger på selskaber, hvori H og I besad poster i direktionen og bestyrelsen. H og I var børn af revisor J, der havde siddet i bestyrelsen på erklæringstidspunkterne i revisionsvirksomheden, igennem hvilken indklagede havde afgivet erklæringerne. I sagen var det ubestridt af klager, at J ikke indgik i de nedsatte revisionsteams for de pågældende revisionsopgaver. Sagen drejede sig således om, hvorvidt indklagede var afhængig af den grund, at J, som sammen med indklagede var eneste tilknyttede revisorer og eneste bestyrelsesmedlemmer i revisionsvirksomheden, havde tætte familiemæssige bånd til

personer i den virksomhed, opgaven vedrørte, og om J dermed indgik i kommandokæden i revisionsvirksomheden og dermed kunne påvirke resultatet af revisionen.

Indklagede bemærkede under sagsbeskrivelsen, at J var tilknyttet som revisor i meget begrænset omfang og primært assisterede revisorassistenter samt havde enkelte opgaver af revisionsmæssig karakter. Nævnet pålagde indklagede en bøde på 100.000 kr. og begrundede dette med, at J som bestyrelsesmedlem i revisionsvirksomheden havde mulighed for direkte at påvirke erklæringsopgavernes udførelse i det revisorteam, som indklagede var en del af. Den familiemæssige forbindelse mellem J og indklagedes klienter var under disse omstændigheder egnede til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed, og det var ikke muligt at opstille sikkerhedsforanstaltninger, som kunne fjerne truslen. Revisornævnet henviste i afgørelsen til uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, jf. § 2, stk. 1, nr. 1, litra b, og ikke til bestemmelsen om afsmitning i bekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 3.

Et andet eksempel på en overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, grundet "chain of command" er **sag nr. 9/2013** af 10. oktober 2013. I sagen blev revisor pålagt en bøde for at have afgivet revisionspåtegninger for en række selskaber på trods af, at selskabernes hovedaktionær, direktør og bestyrelsesmedlem var gift og samboende med A, som ejede flertallet af stemmerettighederne i den revisionsvirksomhed, hvor revisor udførte revisionsopgaverne fra. Revisionsvirksomheden var organiseret som et interentskab med tre ejere.

Efter nævnets opfattelse var revisor i denne sag afhængig, fordi A, som ikke var tilknyttet de revisions-teams, som forestod revisionsopgaven, indgik i kommandokæden og dermed direkte eller indirekte havde haft mulighed for at føre tilsyn og kontrol mv. med erklæringsopgavernes udførelse i revisionsteamet, som indklagede var en del af. Revisornævnet pålagde revisor en bøde på 100.000 kr. for overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, og dermed revisorlovens § 24, stk. 2. Revisornævnet bemærkede yderligere, at den omstændighed, at A ikke deltog aktivt i den daglige ledelse i revisionsvirksomheden, ikke kunne føre til andet resultat.

PIE - revisioner

Der er 14 revisionsvirksomheder i landet, der afgiver erklæring for en såkaldt PIE-virksomhed – en virksomhed af interesse for offentligheden, herunder børsnoterede og finansielle virksomheder og kommuner. Af FSR – danske revisorer's notat til erhvervs- og vækstministeren om afgrænsning af virksomheder af offentlig interesse af 6. marts 2015 fremgår, at 869 virksomheder på daværende tidspunkt var omfattet af den udvidede danske PIE-definition. Det er derfor forholdsvis sjældent, at revisionsvirksomheder, eller revisorer, indbringes for Revisornævnet for brud på de særlige regler i lovens § 24, stk. 4, jf. bekendtgørelsens § 5, der gælder ved revision af PIE-virksomheder.

Uafhængighedsbekendtgørelsens § 5 omhandler de situationer, hvor revisor afgiver erklæring for en virksomhed af interesse for offentligheden, og der er tale om en absolut forbudsbestemmelse, hvor selvrevision blandt andet er fuldstændig udelukket, således at der ikke er nogen mulighed for at træffe sikkerhedsforanstaltninger for at udelukke en sådan trussel. Det følger således heraf, at revisor ikke må afgive erklæringer med sikkerhed for denne type virksomheder, såfremt revisor selv eller andre personer i revisionsvirk-

somheden har assisteret med bogføring eller opstilling af regnskab. Andet led i bestemmelsen vedrører den situation, hvor revisor har deltaget i rekrutteringsprocessen for en PIE-virksomhed.

I praksis er det forbudsbestemmelsen vedrørende selvrevision, som overtrædes. Der har fra 2004-2014 været afsagt fem kendelser mod otte revisorer, som er blevet indbragt for nævnet for overtrædelse af bekendtgørelsens § 5 eller tidligere § 11, stk. 8, i revisorloven af 2003. Den typiske indbringer af disse sager er Erhvervsstyrelsen. Seks sager endte med bøde til de indklagede revisorer, mens to sager endte med frifindelse, da aktierne i den reviderede virksomhed var optaget til handel på en markedsplads, som ikke ansås for omfattet af de skærpede regler, der var gældende for børsnoterede selskaber, jf. **sag nr. 1/2009** af 14. juni 2010.

Som eksempel på en overtrædelse af det absolutte forbud mod selvrevision kan nævnes **sag nr. 70/2008-s** af 17. november 2009 om overtrædelse af daværende § 11, stk. 2, nr. 8, litra a, hvor revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr. for at have afgivet revisions- og reviewpåtegninger på et børsnoteret selskabs års- og halvårsrapporter i flere tilfælde, selvom revisionsvirksomheden angiveligt havde medvirket ved udarbejdelsen af de reviderede halvårs- og årsrapporter. Regnskaberne var i alle tilfælde udarbejdet på revisionsvirksomhedens brevpapir.

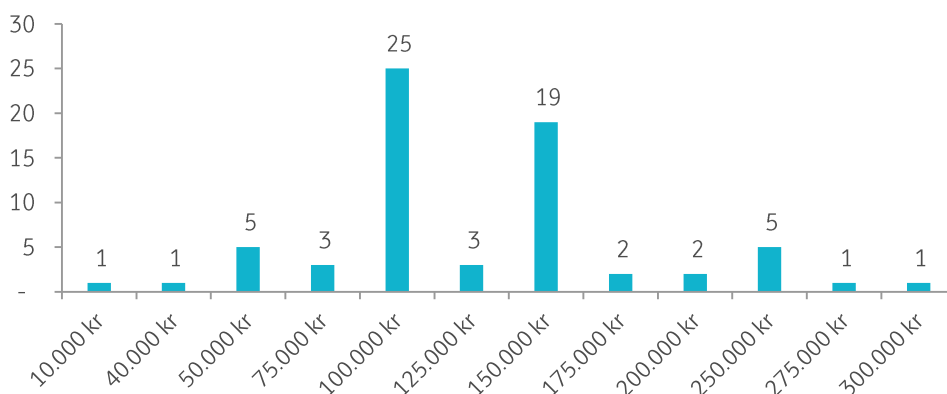
I **sag nr. 78/2010** af 13. september 2011 blev to revisorer pålagt en bøde på 150.000 kr. hver for blandt andet at have overtrådt uafhængighedsbekendtgørelsens § 5, nr. 1, sammenholdt med revisorlovens § 24, stk. 4. Også i denne sag havde begge revisorer foretaget revision af regnskaber mv. for en børsnoteret virksomhed, på trods af at revisionselskabet, som begge revisorer var tilknyttet, havde deltaget i virksomhedens bogføring samt ydet assistance ved opstilling af koncernregnskab. De indklagede revisorer gjorde gældende, at bogføringen alene havde drejet sig om 34 posteringer, og at der havde været tale om en nødsituation. Revisornævnet fandt dog ikke, at omstændighederne var sådan, at de kunne karakteriseres som en helt særlig, uforudset og enkeltstående nødsituation, som kunne medføre accept af tilsidesættelsen af den grundlæggende uafhængighedsbestemmelse for børsnoterede selskaber. Dette er igen med til at understrege, at der er tale om en absolut forbudsbestemmelse.

4 E. Bødesanktionen

I 2014 blev revisor pålagt bøde for overtrædelse af uafhængighedsreglerne i 11 tilfælde. Den gennemsnitlige bøde for overtrædelse af uafhængighedsreglerne udgjorde i 2014 120.000 kr. Nævnet pålagde herudover revisor bøde i 66 sager for andre forhold. Den gennemsnitlige bøde var til sammenligning ca. 32.900 kr. i disse sager. Der er tale om en betydelig forskel, der afspejler, at uafhængighedsovertrædelser i nævnet betragtes som særligt alvorlige.

Figur 8

Oversigt over bødestørrelser i alle sager, hvor revisor har overtrådt uafhængighedsreglerne, 2004-2014¹⁵.



Kilde: Revisornævnets årsberetninger (2004-2014) og egne beregninger

Ovenstående tabel viser, at Revisornævnet i langt de fleste sager vedrørende overtrædelse af uafhængighedsreglerne idømmer revisor en bøde på 100.000 kr. eller 150.000 kr. Disse bødestørrelser udgør standardsanktionen for overtrædelse af uafhængighedsreglerne og pålægges ofte med følgende kommentar fra Revisornævnet:

”For overtrædelse af revisorlovens § 24, samt ... pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der i overensstemmelse med praksis og henset til at inhabilitet er et alvorligt brud på et grundlæggende og fundamentalt krav til en godkendt revisor, passende kan fastsættes til 100.000 kr.

Tabellen viser alle sager, hvori revisor idømmes bøde for overtrædelse af uafhængighedsreglerne, og inddrager derfor også sager, hvor der er tale om gentagne overtrædelser, gentagelse eller tillægsstraf. Tabellen viser således også den samlede bøde i sager, hvor revisor måske også har overtrådt god revisorskik på anden vis end ved brud på uafhængighedsreglerne. Udgangspunktet er, at revisor pålægges en bøde på 150.000 kr. i sager vedrørende krydsrevision, mens bøden på 100.000 kr. i dag må anses som standardbøden for overtrædelse af uafhængighedsreglerne generelt. I grove tilfælde vil bøden stige. I praksis ses dette især, når revisor handler særligt uagtsomt eller med forsæt, eller såfremt der er tale om gentagelse.

Opgørelsen nedenfor opdeler bøderne på forskellige typer af overtrædelser og viser henholdsvis antal sager, hvor der er tale om ”rene bøder”, dvs. sager, hvor bødestørrelsen fuldt ud er styret af uafhængighedsovertrædelser, samt sager, hvor andre overtrædelser

¹⁵ Der er identificeret 70 sager, hvori revisor er idømt bøde for overtrædelse af uafhængighedsreglerne. Tabellen viser alene 68 sager. Dette hænger sammen med, at revisor i to sager blev idømt en tillægsbøde på 0 kr.

har haft indvirkning på bødens samlede udmåling. Opgørelsen viser, at der i enkelte sager er blevet pålagt bøde på under 100.000 kr. Hertil må blot nævnes, at enkelte af disse sager er afgjort for flere år siden, samt at reduktionen i bødestørrelsen i enkelte sager skyldes ekstraordinære forhold såsom meget lang sagsbehandlingstid¹⁶. Disse sager ændrer således ikke på udgangspunktet om, at nævnet som hovedregel pålægger bøder i 'rene' uafhængighedssager på 100.000 kr. og 150.000 kr. typisk i tilfælde af krydsrevision. Der er således snarere tale om, at disse standardsanktioner udgør et minimum, og at sanktionen skærpes i tilfælde af, at der er tale om en særdeles grov eller hyppig overtrædelse.

Tabel 5
Bødestørrelse i 'rene' uafhængighedskendelser, 2004-2014

Bødestørrelse	Forretningsmæssig forbindelse	Krydsrevision	Familiemæssige bånd	Økonomisk interesse	Afsmitning	Ansættelse i ledelsesfunktion	PIE	General-klausul	Honorarbestemmelsen
10.000								1	
40.000		1							
50.000		1	1					2	
75.000		2		1					
100.000	2	2	3	3	4	1	1	3	
125.000								1	
150.000		15							
175.000				1					
250.000						1	1	1	2
Samlet antal	2	21	4	5	4	2	1	8	2
Gennemsnits bøde	100000	128095	87500	110000	100000	175000	100000	98125	250.000

Kilde: Revisornævnets årsberetninger (2004-2014) og egne beregninger

¹⁶ Se f.eks. sag nr. 15/2008 af 3. september 2012 eller sag nr. 83/2008 af 1. juni 2011.

Tabel 6

Bødestørrelser i uafhængighedskendelser kombineret med andre typer af overtrædelser, 2004-2014

Type	Forretningsmæssig forbindelse	Krydsrevision	Familiemæssige bånd	Økonomisk interesse	Afsmittning	Ansættelse i ledelsesfunktion	PIE	Generalklausul	Honorarbejdstemmelser
40.000			1						
50.000						1			
100.000	1						1		
125.000	2								
150.000							4		
200.000								1	
250.000				1					
275.000	1								
300.000					1				
Samlet antal	4	0	1	1	1	1	5	1	0
Gnm snits bøde	156250	0	40000	250000	300000	50000	140000	200000	0

Kilde: Revisornævnets årsberetninger (2004-2014) og egne beregninger

Tabel 7

Bødestørrelser i sager vedr. overtrædelser af flere uafhængighedsbestemmelser, 2004-2014

Type	Flere overtrædelser
100.000	4
175.000	1
200.000	1
Antal	6
Gnm snits bøde	129167

Kilde: Revisornævnets årsberetninger (2004-2014) og egne beregninger

Ses der på bødesanktioner i uafhængighedskendelser i kombination med andre typer af overtrædelser, er billedet lidt mere broget. Den mest almindelige bødestørrelse er her igen 150.000 kr., som ses i fire ud af fem sager involverende PIE-selskaber. Derudover er der ikke noget entydigt billede af bødestørrelserne, der varierer fra 100.000 kr. til to enkeltssager på henholdsvis 275.000 kr. og 300.000 kr.

Krydsrevision er den hyppigste overtrædelse af uafhængighedsbestemmelserne. Således har der været 21 tilfælde af krydsrevision, der har udløst en sanktion i perioden 2004-2014. Som det fremgår af opgørelsen, ender tre ud af fire kendelser vedrørende krydsrevision med en sanktion på 150.000 kr. Revisornævnet begrundet gerne bøden ved krydsrevision med, at der her er tale om en grov krænkelse af habilitetsreglerne. Nævnet giver ofte følgende begrundelse:

"Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at overtrædelse af det absolutte forbud mod krydsrevision er en grov krænkelse af habilitetsreglerne"¹⁷.

Det kan undre, at nævnet pålægger en skærpet standardsanktion for overtrædelse af forbuddet mod krydsrevision, da uafhængighedsbekendtgørelsen opstiller andre absolutte forbud, der ikke medfører en standardbøde i samme størrelsesorden. En mulig forklaring kan være, at der ved krydsrevision altid vil foreligge forsæt, idet revisor typisk vil have kendskab til de faktiske forhold, der begrundet henførelsen under krydsrevisionsforbuddet, men det vil også være tilfældet i en lang række andre uafhængighedssager. En anden – og måske mere nærliggende – forklaring kan være, at en overtrædelse af forbuddet mod krydsrevision som oftest vil ske "med åbne øjne", hvorimod revisor ikke nødvendigvis vil have samme forståelse for, at der er tale om et brud på uafhængighedsreglerne i andre tilfælde. Selvom krydsrevision naturligvis er en klar overtrædelse af reglerne, er overtrædelserne ikke nødvendigvis meget grove, idet der sjældent er nogen stor samfundsmæssig interesse i revisionsvirksomheders korrekte regnskabsafklæggelse sammenlignet med interessen i regnskabsafklæggelsen for andre typer virksomheder, herunder specielt børsnoterede og andre PIE-virksomheder.

Bødesanktion ved stor samfundsmæssig interesse - PIEs

Revisorlovens forbudsbestemmelse § 24, stk. 4, vedrørende virksomheder af interesse for offentligheden stiller større krav til uafhængigheden end de øvrige uafhængighedsbestemmelser i loven. Det skyldes, at disse virksomheder har en helt central betydning i samfundet¹⁸. Det er således af særlig betydning, at uafhængigheden overholdes ved revision af disse selskaber.

Ud fra ovennævnte betragtning ville det umiddelbart være forventeligt, hvis bødesanktionen ved overtrædelse af uafhængighedsreglerne ved revision af PIE-virksomheder var højere end standardbøden på 100.000 kr. Dette kan imidlertid ikke konkluderes af de 'rene' uafhængighedskendelser, hvor der kun er ét tilfælde af en kendelse for overtrædelse

¹⁷ Se sag nr. 73 og 74/2012 af 25. juli 2013

¹⁸ Peter Kroglund Jensen, Lars Bo Langsted, Poul Erik Olsen og Niels Anker Ring - "Revisorloven med kommentarer"

af PIE-bestemmelsen. Denne kendelse udløste en sanktion på 100.000 kr. Der skal dog tages forbehold for, at der kun er tale om én enkelt sag af denne type i perioden.

Ses der derimod på overtrædelser af PIE-bestemmelsen i kombination med andre typer af overtrædelser, finder vi, at den typiske bødesanktion er på 150.000 kr. Dette er eksempelvis tilfældet i sag nr. 78/2010 af 13. september 2011, hvor to revisorer hver især idømmes en bøde på 150.000 kr. for overtrædelse af uafhængighedsreglerne samt for at have handlet i strid med revisionsstandarderne vedrørende planlægning og dermed god revisorskik.

Betydningen af gentagelse

Ved "gentagelse" forstås i denne sammenhæng den situation, hvor revisor har overtrådt uafhængighedsreglerne og modtaget en bøde herfor og herefter senere overtræder uafhængighedsreglerne igen (ligeartet gentagelse). Som eksempel kan nævnes følgende situation, hvor revisor i marts 2012 overtræder uafhængighedsreglerne. I maj 2013 idømmes revisor i nævnet en bøde på 100.000 kr. for dette forhold. I september 2013 afgiver revisor igen erklæring i strid med uafhængighedsreglerne, og denne overtrædelse behandles på et nævnsmøde i februar 2014. På dette møde vil der foreligge en situation med "gentagelse", og spørgsmålet er her, om det forhold, at revisor tidligere har fået en bøde for et lignende forhold, skal betyde, at "normalbøden" skal sættes op, fordi revisor tilsyneladende ikke forstod budskabet fra maj-afgørelsen. Hvis man "tillægger afgørelsen fra maj 2013 gentagelsesvirkning", vil det indebære, at revisor for den forseelse, han begik i september 2013, ikke kan "nøjes" med normalbøden, men skal have den skærpet, således at han f.eks. får 125.000 kr. i bøde.

Begrebet "gentagelse" adskiller sig dermed fra begrebet "gentagne overtrædelser", da man ved "gentagne overtrædelser" forstår den situation, at revisor har begået flere forseelser, der alle behandles under samme sag. "Gentagelse" adskiller sig ligeledes fra den situation, hvor nævnet idømmer en tillægsstraf, jf. princippet i straffelovens § 89. Formålet med § 89 er at stille gerningsmanden (revisor), som om revisor havde fået påkendt alle sine overtrædelser ved samme afgørelse. Der pålægges tillægsstraf i de tilfælde, hvor den i den aktuelle sag omhandlede overtrædelse er begået forud for en tidligere disciplinærsanktion. Der pålægges tillægsstraf, såfremt den i sagen relevante overtrædelse ville have medført en forhøjelse af den tidligere straf¹⁹.

I tilfælde af tillægsstraf har revisor således ikke begået overtrædelsen, efter at nævnet har truffet afgørelsen, men derimod inden denne afgørelse. Man kan derfor naturligvis ikke tale om, at der foreligger gentagelse.

Ud af de sager, hvor revisor bliver pålagt bøde for overtrædelse af uafhængighedsreglerne, er revisor i 14 sager tidligere straffet i Revisornævnet. Det er derfor relevant at undersøge, om det har en effekt på bødesanktionen, at revisor tidligere er pålagt bøde i nævnet, samt om der er forskel på betydningen af ligeartede og uligeartede gentagelser.

I seks af de 14 sager idømmes revisor en tillægsbøde. Som eksempel herpå kan f.eks. nævnes **sag nr. 82/2010** af 23. oktober 2013, hvoraf det fremgår, at revisor den 7. februar 2011

¹⁹ Jf. straffelovens § 89: »Findes nogen, som allerede er dømt til straf, yderligere skyldig i en forud for dommen begået strafbar handling, bliver tillægsstraf at idømme, for så vidt samtidig påkendelse ville have medført forhøjelse af straffen«.

blev idømt en bøde på 125.000 kr. for overtrædelse af uafhængighedsreglerne i daværende revisorlov fra 2003. De overtrædelser, revisor havde begået i den nye sag, var begået forud for Revisornævnets kendelse i 2011, hvorfor bøden skulle udmåles som en tillægsstraf. Den nye sag angik bl.a. det forhold, at revisor og revisionsvirksomheden havde handlet ejendomme og anparter med den reviderede koncern. Nævnet lagde ved bødens fastsættelse vægt på, at revisor havde tilsidesat grundlæggende krav, herunder uafhængighedsreglerne, og der indgik herunder flere skærpende omstændigheder, såsom at indklagede havde afgivet et større antal erklæringer over en længere periode, hvorfor revisor blev pålagt en tillægsbøde på 175.000 kr. Konkret betyder det, at havde overtrædelserne været indbragt for nævnet tilbage i 2011, hvor nævnet behandlede den anden sag og dermed de øvrige klagepunkter mod revisor, havde bøden lydt på det maksimale beløb 300.000 kr.

I **sag nr. 6/2012** af 23. august 2013 fandt Revisornævnet derimod ikke grundlag for at pålægge revisor tillægsbøde, da overtrædelser, der var pådømt ved tidligere kendelse af 14. juni 2010, var af samme karakter som de i sagen omhandlede overtrædelser. Revisor var tidligere pålagt en bøde på 100.000 kr. og blev kendt skyldig i overtrædelse af uafhængighedsreglerne i nuværende kendelse, men blev altså ikke pålagt yderlige bødestraf.

Revisornævnet følger som nævnt ligeledes straffelovens principper i gentagelsestilfælde. Revisornævnet har i **sag nr. 55/2009-R** af 14. juni 2010 angivet, at der i nævnspraksis sædvanligvis udmåles en skærpet sanktion i gentagelsestilfælde, når der foreligger en tidligere afgørelse, som ikke er mere end fem år gammel på det tidspunkt, hvor den nuværende overtrædelse fandt sted. Hertil skal nævnes, at straffelovens frist på fem år i 2004 blev forlænget til ti år, jf. straffelovens nuværende § 84, stk. 3. Revisornævnet udtaler således selv, at det har skærpende betydning, hvis revisor tidligere er pålagt bøde for et lignende forhold i nævnet.

Det er derfor bemærkelsesværdigt, at revisor i sagen (55/2009-R) bliver pålagt en bøde på 100.000 kr. for overtrædelse af uafhængighedsreglerne, når Revisornævnet netop har henvist til, at der sædvanligvis bliver pålagt en skærpet sanktion i gentagelsestilfælde. En bøde på 100.000 kr. anses ikke for en skærpet bøde i uafhængighedssager, men derimod som en standardbøde. Det kan dog have en betydning, at revisor ved tidligere overtrædelse af uafhængighedsreglerne alene fik en advarsel, og at der var gået seks år mellem den tidligere kendelse og den nu påkendte adfærd.

I **sag nr. 38/2011** af 5. oktober 2012 blev det om indklagede personligt anført, at revisor to gange tidligere var pålagt en bøde på 100.000 kr. i Revisornævnet for øvrige forhold end overtrædelse af uafhængighedsreglerne. Nævnet angiver igen i denne kendelse, at en disciplinær straf kan have gentagelsesvirkning, når den tidligere straf ikke er mere end ti år gammel, jf. straffelovens § 84, stk. 3. Sagen er af væsentlig betydning for fortolkning af gentagelsestilfælde, da Revisornævnet i sin afgørelse præciserer, at det har betydning for udmåling af bøden, om der er tale om tilsvarende overtrædelser. I sagen blev de to tidligere bøder på hver 100.000 kr. ikke tillagt betydning ved udmålingen af bøden i nærværende sag om overtrædelse af uafhængighedsreglerne, da de to tidligere sager ikke angik inhabilitet. Det kan således ud fra sagen konkluderes, at det kan have skærpende betydning for bødestørrelsen, hvis der er tale om gentagelsestilfælde - dog alene ved ligeartede gentagelser.

Revisornævnets praksis vedrørende betydningen af gentagelse er således ikke helt klar eller konsistent. Kun i tre sager, hvor revisor tidligere er pålagt bøde i nævnet, og hvor sagen ikke omhandler en tillægsstraf, henvises der til den tidligere straf mod revisor. I de øvrige sager nævnes den/de forhenværende sag/sager slet ikke i Revisornævnets afgørelse og får således heller ikke betydning for udmåling af bødesanktionen. Det kan således ikke klart slås fast, om det altid har en skærpende betydning, at revisor tidligere er idømt bøde i Revisornævnet. Alene sag nr. 38/2011 angiver, at det har betydning, om der er tale om en tilsvarende overtrædelse eller ej.

Overvejelser vedrørende Revisornævnets bødeudmålingspraksis i uafhængighedssager

Som det er fremgået ovenfor, opererer nævnet²⁰ i vidt omfang med to "standardbøder" ved overtrædelser af uafhængighedsreglerne, nemlig 100.000 som "standard" og 150.000 ved "grovere" overtrædelser. At operere med et højt udmålingsniveau i sager om overtrædelser af uafhængighedsreglerne er grundlæggende fornuftigt og i overensstemmelse med det også i strafferetten anvendte princip om proportionalitet mellem forbrydelsens grovhed og sanktionens størrelse.

Når der udmåles strafferetlige sanktioner ved domstolene, angiver straffelovens § 80, at retten dels skal tage hensyn til forbrydelsens grovhed, dels oplysninger om gerningsmandens person. Ved bødestraffe vil oplysninger om gerningsmandens person oftest konkretiseres til dennes økonomiske forhold. Tankesættet er, at en straf for en given forseelse skal være lige følelig, uanset om gerningsmanden er rig eller fattig. Følger man ikke dette princip, men anvender den samme bøde, vil denne være meget høj for en mindrebemidlet og opleves urimeligt streng og meget indgribende, medens den samme bøde vil opleves som en bagatel af en velhaver og måske knap nok kunne mærkes.

Anvendelse af standardbøder er imidlertid også udbredt inden for strafferetten, men da med den nuancering, at normalbøden kan nedsættes for personer med lav indkomst. Dette gælder f.eks. for de forbrydelser, primært på færdselslovens område, der er omfattet af Rigspolitiets bødekatalog. Tilsvarende anvendes differentierede bødetakster inden for arbejdsmiljølovens område alt efter virksomhedernes størrelse (antal ansatte).

Hvis man endelig sammenligner med almindelige strafferetlige bøder, vil de sjældent overstige 10.000 eller 20.000 kr. selv i alvorligere sager, og først på det seneste er domstolene begyndt at anvende højere bøder bl.a. ved konkurrencelovsovertrædelser. Men også her differentieres bøderne efter bl.a. virksomhedernes størrelse (omsætning).

Det kan i lyset heraf undre, at Revisornævnet ikke i højere grad, end tilfældet er, inddrager oplysninger om revisors økonomiske forhold. Der vil typisk være endog meget stor forskel på indtjeningen og dermed på, hvor følelig disciplinærbøden er mellem f.eks. en registreret revisor i et mindre revisionsfirma i provinsen og en statsautoriseret partner i et verdensomspændende firma. Så længe bøderne primært tjente det formål at være en

²⁰ Om end denne undersøgelse er udarbejdet på baggrund af 100 kendelser, er det talmæssige grundlag trods alt relativt spinkelt og bliver naturligvis spinklere, jo mere man bryder afgørelserne ned i kategorier. Med dette forbehold synes det dog ikke uforvarsligt at anvende tallene som kvalificeret indikator for nævnets praksis.

markering af en pligttilsidesættelse af stor grovhed, og som derfor ikke kunne klares med en advarsel, var en differentiering ikke påkrævet. Nu udmåles bøderne imidlertid ud fra et princip om, at de skal kunne mærkes økonomisk²¹, og en nuancering i lighed med strafferettens vil være en nærliggende forbedring af nævnets eksisterende udmålingspraksis.

Som nævnt ovenfor har det endvidere vist sig, at der i nogle sager har været ikke-begrundede afvigelser fra det identificerede normalbøde-niveau. Det kan være særdeles fornuftigt at foretage konkrete gradueringer i såvel op- som nedadgående retning, men når det sker, vil det være en fordel for alle parter, hvis det samtidig fremgår af nævnets begrundelse, hvad baggrunden herfor har været. Det vil alt andet lige gøre sanktionen mere forståelig for såvel den indklagede revisor som for andre revisorer, og det vil i højere grad sikre en ensartet udmålingspraksis over tid og mellem nævnets afdelinger og medlemmer.

4 F. Tidsperspektivet

Det er først i årene efter revisorlovens seneste ændring i 2008, at der er sket en meget stor stigning i de sager – herunder uafhængighedssager – som udgør den væsentlige andel, som indbringes af Erhvervsstyrelsen. Dette skyldes blandt andet reglen i revisorlovens § 37, hvorefter styrelsen i overensstemmelse med reglerne i EU-lovgivningen har fået mulighed for at indlede en undersøgelse af en revisionsvirksomhed eller en revisor, hvis styrelsen vurderer, at der er en risiko for, at reglerne i revisorlovgivningen er overtrådt. Hvis dette viser sig at være tilfældet, kan styrelsen i medfør af revisorlovens § 40 indbringe revisionsvirksomheden eller revisor for Revisornævnet.

Styrelsen har især benyttet sig af denne regel i forbindelse med undersøgelse af, om habilitetsbestemmelserne er overtrådt, og antallet af indbringelser om dette forhold er stigende i årene efter finanskrisen, som startede i 2008. Krisen satte fokus på revisorernes arbejde, herunder om de overholdt lovens habilitetsbestemmelser, og Erhvervsstyrelsen har da også igennem nogle år haft fokus på spørgsmålet om revisors uafhængighed.²² For første gang registrerede styrelsen i 2014²³ et fald i antallet af egne afgørelser om overtrædelser af uafhængighedsreglerne og dermed også et fald i mængden af indbragte uafhængighedssager for Revisornævnet.

De uafhængighedssager, der indbringes af de øvrige offentlige myndigheder, udgør en langt mindre del af de indbragte sager om uafhængighed, idet disse myndigheders fokus ikke er på overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, men på overtrædelser af god skikreglerne i forbindelse med revisors erklæringsafgivelse.

²¹ Derfor den meget strenge bøderamme og derfor de meget høje normalbøder.

²² Se således Erhvervsstyrelsens redegørelse 2013 for Det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder, s. 3.

²³ Jf. Erhvervsstyrelsens redegørelse 2014 for Det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder, s. 5.

Samlet set afspejler den beskrevne udvikling tydeligt, at der har været et øget samfundsmæssigt behov for at sikre revisorernes uafhængighed ikke bare i Danmark, men også globalt. Dette øgede fokus på uafhængighedsproblematikken har medført en mere restriktiv regulering ikke mindst i EU-regi, en regulering, som efterfølgende er implementeret i dansk revisorlovgivning. Reguleringen af revisorstanden stopper ikke her, idet den seneste "EU-stramning" af habilitetsreglerne skal være implementeret i dansk revisorlovgivning senest den 16. juni 2016.

Hvor nævnssystemets eksistensberettigelse tidligere først og fremmest skyldtes hensynet til de private "forbrugere", anvendes nævnet i dag i endnu højere grad som følge af det offentliges intensiverede kontrolindsats over for revisorstanden.

4 G. Øvrige problemstillinger

Undersøgelsen har ud over ovenstående afdækket andre problemstillinger, der har relation til Revisornævnets håndtering af sagerne.

Revisornævnet betragter i højere og højere grad sig selv som et tvistløsende eller domstolslignende nævn præget af en partsproces og i mindre grad som et offentligretligt nævn. Revisornævnet er imidlertid fortsat en del af den offentlige forvaltning, hvorunder hører pligten til selv at sikre, at sagerne er belyst tilstrækkeligt, og i modsat fald søge at få de nødvendige oplysninger, således at afgørelsen kan træffes på det fornødne grundlag, den såkaldte officialmaksime.

Der påhviler derfor nævnet pligt til at bistå parterne med at få en sag tilstrækkeligt oplyst, så en afgørelse kan træffes på et forsvarligt grundlag. Nævnet skal derfor ikke nødvendigvis begrænse sagernes omfang i overensstemmelse med det af parterne fremførte, men kan inddrage kritisable forhold ved en indklaget revisors arbejde, som afsløres under sagen, uden at disse forhold direkte er omfattet af klagen.

Ikke desto mindre har undersøgelsen imidlertid vist eksempler på, at en sag er blevet afvist, fordi klageren havde henvist til en forkert bestemmelse i klageskrivelsen.

En sådan afvisning grundet en forkert paragrafhenvielse er særligt tankevækkende, idet undersøgelsen ligeledes indeholder ganske mange eksempler på, at Revisornævnet sjældent selv citerer den eller de relevante og overtrådte bestemmelser i uafhængighedsbekendtgørelsen.

Nævnet anvender i udbredt omfang generalbestemmelsen i revisorlovens § 24 – også selv om det er indlysende, at revisor har overtrådt en specifik uafhængighedsbestemmelse i bekendtgørelsen. Alternativt henviser nævnet til § 24, jf. § 1 og § 2, i uafhængighedsbekendtgørelsen uden at gå ned i de enkelte bestemmelser i bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1-5, hvor de enkelte absolutte forbudssituationer er nærmere opremset.

Dette kan give det indtryk, at nævnet ikke til fulde anvender hele det lovgrundlag, der findes for de forskellige overtrædelser af habilitetsbestemmelserne. Endelig kan det ikke helt afvises, at en anvendelse af en absolut forbudsbestemmelse i bekendtgørelsen ville

have medført et andet resultat²⁴ eller i hvert tilfælde en anden sanktion, end en overtrædelse af generalklausulen har ført til.

Revisornævnet har dog meget konsekvent anvendt bestemmelsen i bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, sidste pkt., om forbud mod krydsrevision, og netop i forbindelse med overtrædelse af denne bestemmelse er der oftest givet bøder på 150.000 kr. mod bøder på ca. 100.000 kr. for overtrædelser af øvrige bestemmelser, herunder generalklausulen.

Det skal dog anføres, at det også er set eksempelvis i sag nr. 9/2013, at Revisornævnet ud over henvisninger til bestemmelser i loven og bekendtgørelsen ligeledes henviser til uafhængighedsvejledningens afsnit 4.

Revisornævnet har også i sager med samme problemstilling, eksempelvis revisors involvering i beslutningstagning i den virksomhed, som revisor reviderer, valgt at benytte forskellige bestemmelser.

I **sag nr. 54/2013** af 19. februar 2014 havde revisor været medlem af bestyrelsen i det selskab, hvis regnskab han havde afgivet revisionserklæring om.

Revisornævnet pålagde revisor en bøde på 100.000 kr. med henvisning til revisorlovens § 24, stk. 1, fordi revisor ikke var uafhængig, da han var involveret i selskabets beslutningstagning.

I **sag nr. 52/2012** af 20. februar 2014 havde revisor været direktionsmedlem i den virksomhed, hvis regnskab hun reviderede, og her henviste Revisornævnet til overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2, jf. revisorlovens § 24, stk. 2, og pålagde revisor en bøde på 100.000 kr.

Revisornævnet synes således ikke at følge nogen helt konsekvent linje, hvad angår henvisninger til de bestemmelser, der overtrædes.

I **sag nr. 90/2010** af 20. december 2011 blev revisor pålagt en bøde på 200.000 kr. for blandt andet at have overtrådt uafhængighedsreglerne, herunder det absolutte forbud mod at have en væsentlig økonomisk interesse i sin klient. Sagen vedrører flere forhold, som kunne vække tvivl om revisors uafhængighed. For det første fandt nævnet det ubestridt, at F ApS havde lånt 4 mio. kr. rentefrit i tre måneder af D A/S. Indklagede, som afgav revisionspåtegning på årsrapporten for D A/S, ejede B A/S, som ejede F ApS. Der var således tale om lån fra klienten til et af revisor ejet selskab, og nævnet fandt, at låneforholdet gjorde, at revisor havde en væsentlig indirekte økonomisk interesse i D A/S.

Der var således tale om en klar overtrædelse beskrevet i bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 3, men Revisornævnet henviste alene til lovens § 24 og bekendtgørelsens § 1, stk. 1, jf. § 2.

²⁴I nogle tilfælde vil de konkrete bestemmelser således være udtømmende. Det er f.eks. tilfældet med inhabilitet alene begrundet i familiemæssige relationer, hvor nævnet ikke med hjemmel i generalklausulen vil kunne statuere inhabilitet alene begrundet i en familierelation, der ikke var nævnt i den konkrete bestemmelse.

Derudover havde indklagedes hustru gennem sit selskab købt den ene halvdel af en ejendom beliggende i udlandet af D A/S. Den anden halvdel af ejendommen blev købt af hovedaktionæren i D A/S. Efter Revisornævnets opfattelse havde indklagedes ægtefælle en – mere end ubetydelig – økonomisk interesse i D A/S, hvilket var egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed.

Revisornævnet henviste her alene til den dagældende generelle bestemmelse i revisorlovens § 11, stk.1, selv om der var tale om en direkte overtrædelse af § 11, stk. 1, nr. 2.

Endelig havde indklagede og dennes hustru tre år senere købt en fast ejendom i udlandet for 850.000 kr. af D A/S. Nævnet fandt, at købet efter dispositionens karakter og omfang indebar en sådan betydelig forretningsmæssig forbindelse, at handlen kunne vække tvivl om revisors uafhængighed på trods af, at handlen var sket på markedsvilkår.

Revisornævnet valgte også her udelukkende at henvise til lovens § 24 og bekendtgørelsens § 1, stk. 1, jf. § 2, selv om forbuddet mod en betydelig forretningsmæssig forbindelse er beskrevet i henholdsvis § 2, stk. 1, nr. 1, litra d, for hustruens vedkommende og § 2, stk. 1, nr. 4, for revisors vedkommende.

Kapitel 5 – Afrunding

Til trods for det gennem tiden øgede fokus på spørgsmålet er den relative mængde af sager ved Revisornævnet om overtrædelser af reglerne om revisors uafhængighed ikke øget i en takt, der giver anledning til stor bekymring for, at revisorer generelt har det "vanskeligt" med uafhængighedsreglerne. Hverken absolut eller relativt er der tale om mange sager mod revisorer i Revisornævnet hvert år sammenholdt med den mængde erklæringer, der afgives. Og af de indbragte sager er kun en meget begrænset del uafhængighedssager. Hertil kommer, at revisorer i undersøgelsesperioden har været underlagt et system af kontroller og tilsyn, som ikke mange andre erhverv eller brancher underlægges.

På den anden side er blot en enkelt sag, hvor revisor ikke har iagttaget kravet om uafhængighed, én for meget, når der henses til den helt centrale betydning, uafhængigheden har for værdien af revisors arbejde og dermed standens hele raison d'être.

Denne undersøgelse efterlader dog samtidig nogle opmærksomhedspunkter for såvel branchen som Revisornævnet.

I nogle situationer vil det være forståeligt, ja vel ligefrem forventeligt, hvis revisor konkret kan være i tvivl om, hvorvidt en af de mere skønsprægede uafhængighedsbestemmelser risikerer at være overtrådt, eller at nævnet konkret måtte skønne, at en identificeret uafhængighedstrussel ikke er blevet imødegået i tilstrækkelig grad af en sikkerhedsforanstaltning, som revisor har foretaget. Uafhængighedsreglerne kræver engang imellem vanskelige afvejninger og meget skønsprægede beslutninger.

I andre situationer er der imidlertid tale om klokkeklare overtrædelser af umisforståelige bestemmelser – f.eks. reglerne om krydsrevision, hvor to revisorer reviderer hinandens firmaer "på kryds". I disse situationer kan man dels være bekymret for, hvor lidt kendskab til eller respekt for uafhængighedsreglerne de pågældende revisorer kan have, dels være bekymret for, at dette også kan gælde de pågældendes forhold til andre regelsæt.

Branchen har her en opgave i at hjælpe med udbredelsen af kendskabet til og forståelse af uafhængighedsreglerne blandt revisorerne.

Revisornævnet har imidlertid også nogle opgaver i den forbindelse, der muligvis kunne hjælpe på mængden af sager. Dels ville det være pædagogisk optimalt, hvis nævnet i sine (bøde)sanktioner i højere grad differentierede og – ikke mindst – begrundede den konkrete sanktion. Det ville hjælpe den pågældende revisor med at forstå afgørelsen, og det ville hjælpe på branchens forståelse for afgørelserne.

Ikke blot den til tider ikke helt optimale begrundelse for sanktionen kan udgøre en forståelseskluft og dermed underminere den potentielle effekt af afgørelserne. Også den manglende præcisering af, hvilken af de konkrete uafhængighedsbestemmelser der er overtrådt, kan udgøre en sådan hindring. Når branchen og uddannelsesinstitutionerne skal anvende nævnskendelserne til at udbrede kendskabet til uafhængighedsreglerne, fortolkningen heraf og ikke mindst alvoren af uafhængighedskravene, vil det være til uhyre stor hjælp, såfremt nævnet konsekvent henviste til den eller de relevante uafhængighedsbestemmelser, der måtte være overtrådt. Det ville give en bedre vejledning også for nævnet selv, såfremt der ikke i så høj grad blot henvises til generalklausulen.

I forlængelse heraf er det også vigtigt, at nævnet ikke forfalder til at betragte sig selv som "tvistløsningsorgan" i en sag mellem klager og den indklagede, men i højere grad (igen) betragter sig som en del af den offentlige forvaltning med de konsekvenser, dette har for bl.a. sagens oplysning og identifikation af den eller de relevante bestemmelser. Selvom det er helt forståeligt, at nævnet i sager, hvor en offentlig kontrol- eller tilsynsmyndighed er klager, lægger vægt på den indklagedes retssikkerhed og forventer en højere grad af professionalisme i relation til klagen og klageskrivelsen, end man kan gøre over for private klagere, bør dette ikke "gå ud over" nævnets pligter i relation til officialmaksimen. Også her vil den største effekt kunne opnås ved bestemmelsehenvisninger og sanktionsbegrundelser, hvis det kommer dertil.