

PRAKSISOVERSIGT · REVISORER

Praksisoversigt over revisors erklæringer (revisionspåtegning, forbehold og supplerende oplysninger)

Modifikation, fremhævelse og disciplinæransvar efter revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen

Version 3 Opdateret 4. sep. 2026 51 afgørelser · 2012-2026

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Revisors erklæring er det retlige bindeled mellem virksomhedens regnskab og omverdenen, og revisorloven gør revisor til offentlighedens tillidsrepræsentant, når erklæringen afgives med sikkerhed og ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Indholds- og formkravene udspringer af [revisorloven § 16](#) og [§ 19](#) samt af erklæringsbekendtgørelsen, der i §§ 5-7 fastlægger revisionspåtegningens mindstekrav, betingelserne for at modificere konklusionen og de selvstændige oplysningspligter om fremhævelse og ledelsesansvar. Praksis skabes helt overvejende i Revisornævnet, hvor Erhvervsstyrelsen efter kvalitetskontrol indbringer revisorer for manglende forbehold, utilstrækkelig going concern-omtale og urigtige konklusioner, mens Erhvervsankenævnet, byretterne og landsretterne håndterer tilsynsafgørelser, straffesager og domstolsprøvelse. Oversigten kortlægger, hvornår en erklæring skal modificeres, hvornår der i stedet – eller tillige – skal fremhæves, og hvilke sanktioner mangler ved erklæringen udløser.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Revisor er kun offentlighedens tillidsrepræsentant ved erklæringer med sikkerhed efter revisorlovens § 1, stk. 2; ved § 1, stk. 3-erklæringer gælder alene kravet om professionel kompetence og fornøden omhu.
- 02** En skønsrapport afgivet af en retsudpeget syns- og skønsmand er hverken en § 1, stk. 2- eller en § 1, stk. 3-erklæring, og Revisornævnet har derfor ikke kompetence til at behandle klagen.
- 03** Konklusionen skal modificeres, både når regnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler, og når revisor ikke kan opnå tilstrækkeligt og egnet bevis – de to modificationsgrunde er selvstændige.
- 04** Manglende lovpligtige noteoplysninger er en 'mangel' i erklæringsbekendtgørelsens forstand og udløser forbehold – ikke blot en fremhævelse.
- 05** Inkonsistens mellem den faktisk anvendte regnskabspraksis og beskrivelsen af den i årsregnskabet skal udløse modifikation, når den vedrører virksomhedens væsentligste aktiv.

- 06** Generalforsamlingens godkendelse af årsregnskabet fritager ikke revisor for pligten til at have modificeret påtegningen.
-
- 07** Fremhævelse af forhold og oplysninger om bogførings- og ledelsesansvar efter erklæringsbekendtgørelsens § 7 er selvstændige pligter, der hverken kan erstatte eller erstattes af en modifikation.
-
- 08** Et forbehold for primobalancen opfylder ikke den særskilte oplysningspligt om, at bogføringslovgivningen ikke er overholdt.
-
- 09** Væsentlig usikkerhed om fortsat drift skal omtales i et særskilt afsnit, og revisor har en selvstændig pligt til at efterprøve ledelsens budgetter og skøn frem for blot at lægge dem til grund.
-
- 10** Ved udvidet gennemgang er de supplerende handlinger (tingbog, personbog, bilbog, engagementsbekræftelser, advokatbreve og indberetningskontrol) ufravigelige og kan ikke erstattes af alternative foranstaltninger.
-
- 11** En ledelseserklæring eller en mail fra virksomhedens CFO er ikke i sig selv tilstrækkeligt og egnet bevis for regnskabets væsentligste poster.
-
- 12** Er der valgt flere revisorer, skal de nå til enighed og afgive en fælles påtegning; kan de ikke, skal hver revisor afgive sin konklusion i et særskilt afsnit med angivelse af årsagen til uenigheden.
-
- 13** Revisionspåtegninger må ikke afgives sammen med andre end godkendte revisorer, mens andre erklæringer med sikkerhed – bortset fra erklæringer om bæredygtighedsrapportering – godt kan medunderskrives af ikke-revisorer.
-
- 14** Bødeniveauet for mangelfulde erklæringer ligger typisk på 30.000-100.000 kr., mens systematiske eller gentagne overtrædelser fører til 200.000-300.000 kr., forbud eller frakendelse.
-
- 15** Erklæringer med sikkerhed afgivet i strid med forbuddet i revisorlovens § 8 b straffes med bøde, hvor udgangspunktet er mindst 100.000 kr.
-
- 16** En årsrapport med en revisorerklæring, som revisoren ikke kan vedkende sig, er groft misvisende og kan udløse påbud om revision i både det pågældende og de to følgende regnskabsår.
-
- 17** Klageren skal have retlig interesse i det erklæringsarbejde, klagen angår; kurator i et konkursbo har konkret og individuel interesse, mens en frasolgt kapitalejer og et datterselskab ikke har.
-

Retsgrundlaget: offentlighedens tillidsrepræsentant, god revisorskik og erklæringsbekendtgørelsen

§ 1

Revisorlovens anvendelsesområde er delt i to. Efter [revisorloven § 1, stk. 2](#) finder loven anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder udtalelser om ledelsesberetninger, og ved afgivelse af **andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug**. Efter [§ 1](#),

[stk. 3](#) finder kun en udtrykkeligt opregnet delmængde af loven – herunder § 16, stk. 4, § 22, § 30, §§ 43-44, §§ 45-47, 47 c og § 54, stk. 4, 1. pkt. – anvendelse ved andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er til hvervgivers eget brug.

Denne opdeling er afgørende for pligtstandarden. [Revisorloven § 16, stk. 1](#) fastslår, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant **under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2**, og at opgaverne skal udføres i overensstemmelse med god revisorskik, herunder under udvisning af professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu. [§ 16, stk. 2](#) præciserer, at revisor navnlig skal udvise professionel skepsis ved gennemgangen af ledelsens skøn vedrørende dagsværdier, nedskrivninger, hensættelser og fremtidige pengestrømme, der har betydning for virksomhedens mulighed for at fortsætte driften. For § 1, stk. 3-erklæringer gælder derimod alene [§ 16, stk. 4](#): revisor skal udvise professionel kompetence og fornøden omhu, og manglende uafhængighed skal oplyses i erklæringen.

De konkrete form- og indholdskrav er udmøntet i erklæringsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 518 af 24. maj 2024) med hjemmel i [§ 16, stk. 5](#). [Erklæringsbekendtgørelsens § 1](#) gentager tillidsrepræsentantnormen og tilføjer tre selvstændige krav:

»Revisor skal udforme erklæringerne og udtalelserne uafhængigt af hvervgiver og under hensyn til de forhold, som modtagerne må forventes normalt at tillægge betydning, når de træffer beslutninger. Revisor skal derfor tage stilling til alle forhold, medmindre de er uvæsentlige for formålet med erklæringen og udtalelsen ... Revisor skal udforme erklæringerne og udtalelserne i et entydigt og let forståeligt sprog.«

Bekendtgørelsen er systematisk opbygget efter erklæringstype: §§ 3-8 om revisionspåtegninger, § 9 om ESEF-konklusionen, §§ 10-11 om udvidet gennemgang, §§ 13-15 om review (gennemgang) og §§ 18-21 om andre erklæringer med sikkerhed. [§ 2](#) afgrænser regnskabsbegrebet til årsrapporter m.v. efter årsregnskabsloven samt andre tilsvarende regnskaber, der tjener et generelt formål og retter sig mod en bred brugerkreds.

Revisornævnet indleder rutinemæssigt sine præmisser med denne ansvarsfordeling. I [23-11998](#) fastslog nævnet, at det er **ledelsen**, der er ansvarlig for at udarbejde årsregnskabet, mens revisor er ansvarlig for sin erklæring og for at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation.

LOV

[Erklæringsbekendtgørelsen § 1](#)[Erklæringsbekendtgørelsen § 2](#)[Revisorloven § 1, stk. 2-3](#)[Revisorloven § 16, stk. 1, 2, 4, 5](#)

PRAKSIS

Revisornævnet · Registreret revisor idømt bøde på 30.000 kr. for manglende modificering af revisionspåtegning på andelsboligforenings årsregnskab 2022

09.04.2024

Afgrænsningen af erklæringsbegrebet: hvad falder ind under § 1, stk. 2, hvad under stk. 3 – og hvad falder helt udenfor

Praksis viser tre koncentriske kredse. Yderst ligger opgaver, der slet ikke er erklæringsopgaver; i midten § 1, stk. 3-erklæringer uden sikkerhed; inderst § 1, stk. 2-erklæringer med sikkerhed, hvor hele lovens pligtapparat aktiveres.

Helt uden for loven. Den principielt vigtigste afgørelse er [26-00287](#), hvor en statsautoriseret revisor som domstolsudpeget skønsmand havde afgivet en solvensrapport i en omstødsessag. Revisornævnet gennemgik lovbemærkningerne til § 1, stk. 2 og 3, og identificerede det afgørende kendetegn ved en erklæring med sikkerhed: at revisor udviser professionel skepsis med det mål at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis for, at

erklæringsemnet ikke indeholder væsentlig fejlinformation, og at der udtrykkes en konklusion, som kan tilpasses med forbehold, afkræftende konklusion eller afvisning. Nævnet citerede forarbejderne:

»Andre erklæringer omfatter også eksempelvis de erklæringer, som revisor afgiver som syns- og skønsmænd udpeget efter retsplejelovens regler [...]. Der vil imidlertid også være nogle syns- og skønssager, der efter deres karakter ikke kan anses som erklæringsopgaver efter revisorloven. I visse sager må det således bero på en konkret vurdering, om opgaven falder ind under loven.«

Efter en konkret vurdering fandt nævnet, at skønssrapporten hverken i form eller indhold lignede en revisorerklæring, og at klage over en skønsmænds fremgangsmåde skal rettes mod den udpegende ret, jf. [retsplejeloven § 203, stk. 2](#). Klagen blev afvist for manglende kompetence. Samme afgrænsningslogik ses i [25-07549](#), hvor rådgivning om fusion frem for opløsning ikke havde tilstrækkelig tilknytning til erklæringsafgivelsen, og i [25-07866](#), hvor klagepunkter blev afvist, fordi det ikke var dokumenteret, at der overhovedet forelå en erklæring omfattet af erklæringsbekendtgørelsen.

§ 1, stk. 3-erklæringer. Assistance med regnskabsopstilling (ISRS 4410) og lignende erklæringer uden sikkerhed er omfattet af den snævre pligtstandard. I [24-08850](#) havde en revisor svaret »Done« på et spørgsmål om indsendelse af to årsregnskaber, som aldrig blev indsendt, hvorefter selskaberne blev sendt til tvangsopløsning. Nævnet fastslog, at kompetencen omfatter **hele processen fra opdrag til indberetning**, og tildelte en advarsel for manglende professionel kompetence og fornøden omhu ved en opgave omfattet af [§ 1, stk. 3](#), jf. [§ 16, stk. 4](#). Parallelt hermed [23-03117](#) og [23-01232](#), hvor passivitet ved indberetning af årsrapporter blev sanktioneret med advarsel.

Forældelse. For § 1, stk. 3-erklæringer gælder samme forældelsesregel som for øvrige erklæringer. I [25-08632](#) og [25-08954](#) afviste nævnets formand klagen, fordi de omhandlede ISRS 4410-erklæringer begge var afgivet mere end 5 år før klageindgivelsen, og fordi det accessoriske virksomhedsansvar efter [§ 44, stk. 6](#) forudsætter, at revisor personligt pålægges ansvar.

Retlig interesse. Klageadgangen begrænses af [§ 43, stk. 6](#). Nævnet afviste klager fra et valuarfirma uden retlig interesse i [6f98474e-7302-4fa2-a5c9-002f208ad57d](#), fra et datterselskab i [23-10365](#), fra en kapitalejer, der havde solgt sine anparter før klagen, i [25-04665](#) og [25-04666](#) og fra en klager med udokumenteret interesse i [24-07818](#). Omvendt har en kurator i et konkursbo den fornødne konkrete og individuelle interesse, jf. [25-03983](#), og en sponsor/regnskabsbruger blev anerkendt som klageberettiget i [25-02567](#). Endelig kan en revisionsvirksomhed som udgangspunkt kun indbringes selvstændigt af Erhvervsstyrelsen, jf. [24-08440](#) og [23-03117](#).

Endelig gælder ansvaret først, når erklæringen er afgivet. I [6f98474e-7302-4fa2-a5c9-002f208ad57d](#) frifandt nævnet revisor, fordi der alene forelå et **udkast** til revisionspåtegning, som ikke kan pådrage ansvar for indholdsmæssige mangler.

LOV

[Retsplejeloven § 203, stk. 2](#)[Revisorloven § 1, stk. 2-3](#)[Revisorloven § 16, stk. 4](#)[Revisorloven § 43, stk. 6](#)[Revisorloven § 44, stk. 6](#)

PRAKSIS

Revisornævnet · Revisor idømt bøde på 100.000 kr. for mangelfuld udvidet gennemgang af konkursramt høreapparatkoncerns årsrapport

20.04.2026

Revisornævnet · Revisornævnet afviser klage over rådgivning om fusion og lukning af driftsselskab – ikke tilstrækkelig tilknytning til erklæringsarbejdet

10.04.2026

Revisornævnet · Revisornævnet afviser klage over uautoriseret erklæring og frifinder revisor for fejl i årsrapporter

24.03.2026

Revisornævnet · Revisornævnet afviser klage over statsautoriseret revisor og revisionsvirksomhed – ISRS 4410-erklæringer forældet og accessorisk virksomhedsansvar bortfalder	16.03.2026
Revisornævnet · Revisornævnet afviser klage over skønssag rapport – statsautoriseret revisors solvensrapport i civil retssag falder uden for revisorlovens erklæringsbegreb	10.12.2025
Revisornævnet · Revisornævnet afviser klage mod statsautoriseret revisor og revisionsvirksomhed – manglende retlig interesse efter salg af kapitalandele i ejendomsselskab	14.11.2025
Revisornævnet · Revisornævnet: Registreret revisor frifindes for klage om mangelfuld revision af foreningsregnskab – manglende dokumentation fra klager	28.08.2025
Revisornævnet · Revisornævnet afviser klage over statsautoriseret revisor – manglende dokumentation for retlig interesse i K/S-erklæringer (sag 066/2024)	14.05.2025
Revisornævnet · Revisornævnet afviser klage mod revisionsvirksomhed for undladelse ved ejerbog og ejerregister – kun Erhvervsstyrelsen kan indbringe revisionsvirksomhed selvstændigt	14.05.2025
Revisornævnet · Revisornævnet: Advarsel til registreret revisor for manglende indsendelse af årsregnskaber til Erhvervsstyrelsen og vildledende "Done"-svar	10.04.2025
Revisornævnet · Revisornævnet afviser klage fra datterselskab over revisor for forsinket årsrapportsindberetning – BB ApS mangler retlig interesse	24.04.2024
Revisornævnet · Revisornævnet frifinder revisor for forbehold om ejendomsvurdering – udkast til revisionspåtegning pådrog ikke ansvar; valuarfirma afvist for manglende retlig interesse	31.01.2024
Revisornævnet · Revisornævnet: Forsinket årsrapport medførte tvangsopløsning – ingen tillægsstraf for allerede sanktioneret revisor, klage mod revisionsvirksomhed afvist	15.11.2023
Revisornævnet · Revisornævnet tildeler advarsel til registreret revisor for undladt indberetning af årsrapport – selskab sendt til tvangsopløsning (sag nr. 004-2023)	08.08.2023

Revisionspåtegningens mindstekrav efter erklæringsbekendtgørelsens §§ 3 og 5

§ 3

[Erklæringsbekendtgørelsens § 3](#) definerer revisionspåtegningen som revisors erklæring om den udførte revision og kræver, at påtegningen omfatter alle revisionspligtige dele af årsrapporten. Er ledelsesberetningen ikke revideret, skal påtegningen tillige indeholde en udtalelse om den. I modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal der afgives en **fælles** revisionspåtegning for årsregnskab og koncernregnskab.

[§ 5, stk. 1](#) opregner syv obligatoriske elementer:

Nr.	Element	Krav til placering
1	Konklusion	Særsilt afsnit med overskriften »Konklusion«
2	Grundlag for konklusionen	Særsilt afsnit »Grundlag for konklusion«
3	Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift	Særsilt afsnit »Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift«
4	Fremhævelse af forhold i regnskabet	Særsilt afsnit, jf. § 7, stk. 1
5	Revisors ansvar for revisionen	Omtale af revisionens formål og karakter
6	Oplysninger vedrørende andre forhold	Særsilt afsnit med tilpasset overskrift, jf. § 7, stk. 2
7	Udtalelse om ledelsesberetningen	Særsilt afsnit »Udtalelse om ledelsesberetningen«

Konklusionsafsnittet skal identificere det reviderede regnskab, angive den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme og oplyse, om regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningens krav – og hvor

det er foreskrevet, om det giver et **retvisende billede**, jf. § 5, stk. 3. Grundlagsafsnittet skal oplyse om de anvendte revisionsstandarder, og om revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, jf. § 5, stk. 4.

De formelle mindstekrav er ikke ordensforskrifter. Erhvervsankenævnet har i 23/07370 fastslået, at en årsrapport med en erklæring påført navn og MNE-nummer på en revisor, der aldrig havde afgivet den, er groft misvisende:

»Ankenævnet finder, at klagers årsrapport for 2021 med den omhandlede revisorerklæring må anses for at være groft misvisende og at indeholde væsentlige fejl ... at årsrapporten med den urigtige erklæring er misvisende i en sådan grad, at fejlen kan påvirke en regnskabsbrugers beslutninger på grundlag af årsrapporten.«

Erhvervsstyrelsen havde hjemmel til at trække årsrapporten tilbage fra offentliggørelse og til at pålægge revision af både det pågældende og de to følgende regnskabsår efter årsregnskabsloven § 135, stk. 7. Samme fænomen – misbrug af en revisors MNE-nummer på en årsrapport, revisoren aldrig havde påtegnet – udløste i 25-03983 et påbud fra Erhvervsstyrelsen om indsendelse af en ny, behørigt revideret årsrapport under trussel om tvangsopløsning.

Endelig indeholder § 16 et præcisionskrav: henvises der i erklæringen til regnskabet, skal henvisningen ske til **konkrete poster eller noter** eller til konkrete afsnit i ledelsesberetningen.

LOV	Erklæringsbekendtgørelsen § 3	Erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 1, 3, 4
	Erklæringsbekendtgørelsen § 16	Årsregnskabsloven § 135, stk. 7
PRAKSIS	Erhvervsankenævnet · Stadfæstelse af påbud om revision og tilbagetrækning af årsrapport efter urigtig revisorerklæring	
	Revisornævnet · Revisor idømt bøde på 100.000 kr. for mangelfuld udvidet gennemgang af konkursramt høreapparatkoncerns årsrapport	
		08.12.2023
		20.04.2026

Underskrift, medunderskrift og flere valgte revisorer efter revisorlovens § 19

Revisorloven § 19, stk. 1 fastslår tre ting: at revisor **skal** afgive revisionspåtegning, når revisionen er afsluttet; at påtegningen skal afgives af den eller de revisorer, der er valgt til opgaven, eller – hvor en revisionsvirksomhed er valgt – af den eller de revisorer, der har forestået og har det endelige ansvar; og at revisionspåtegninger på regnskaber **ikke må afgives sammen med andre end godkendte revisorer**. Kravet suppleres af erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 9, hvorefter revisionsvirksomhedens navn, revisors navn og angivelse af, om vedkommende er statsautoriseret eller registreret revisor, tydeligt skal fremgå.

Forbuddet mod medunderskrift er ikke absolut. § 19, stk. 4 tillader fælles påtegning med rigsrevisor, og § 19, stk. 5 fastslår, at **andre erklæringer med sikkerhed end revisionspåtegninger** godt kan afgives sammen med andre end revisorer – dog ikke erklæringer om bæredygtighedsrapportering. Lovgivers begrundelse fremgår af forarbejderne til den oprindelige revisorlov, der byggede direkte på Revisorkommissionens overvejelser i **betænkning nr. 1478/2006 om revisorlovgivning i internationalt perspektiv**:

»Det er således Revisorkommissionens opfattelse, at det bør være muligt for ikke-revisorer at medunderskrive en erklæring afgivet med begrænset eller høj grad af sikkerhed, når blot der ikke er tale om revision af regnskaber. Herved gives der bl.a. mulighed for, at en ingeniør kan være medunderskriver på en erklæring om miljørevision og en skattejurist kan være medunderskriver på en erklæring, der vedrører en selvangivelse.«

Forarbejderne understreger samtidig, at revisor efter loven **altid** vil være ansvarlig for erklæringens rigtighed, mens medunderskriverens ansvar må afgøres efter det for denne gældende retsgrundlag.

Overtrædelse af medunderskriftsforbuddet håndhæves. I 23-11998 havde Erhvervsstyrelsen forud for nævnssagen givet revisoren en påtale for i strid med § 19, stk. 1, 3. pkt. at have afgivet revisionspåtegningen for det foregående regnskabsår sammen med en ikke-godkendt revisor.

Flere valgte revisorer. § 19, stk. 2 forbyder, at flere lovpligtigt valgte revisorer er tilknyttet samme revisionsvirksomhed, og § 19, stk. 3 kræver, at de når til enighed og afgiver en **fælles** revisionspåtegning. Kan de ikke, skal hver revisor afgive sin konklusion i et særskilt afsnit med angivelse af årsagen til uenigheden. Reglen blev indsat i 2016 som gennemførelse af revisordirektivets ændrede artikel 28, stk. 3, og forarbejderne noterer udtrykkeligt, at bestemmelsen **ændrede** hidtidig praksis:

»Den foreslåede bestemmelse ændrer således tidligere praksis, da flere valgte revisorer efter det foreslåede stk. 2 altid skal afgive en fælles revisionspåtegning, uanset om de er enige om resultatet af revisionen eller ej.«

Ved **lov nr. 480 af 22. maj 2024** (CSRD-gennemførelsen) blev § 19, stk. 3, nyaffattet, så kravet om enighed og fælles påtegning nu tilsvarende gælder erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering, og således at bestemmelsen også finder anvendelse, hvor der er valgt både en revisor og en uafhængig erklæringsudbyder.

LOV

Erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 9

Revisorloven § 19, stk. 1-5

PRAKSIS

Revisornævnet · Registreret revisor idømt bøde på 30.000 kr. for manglende modificering af revisionspåtegning på andelsboligforenings årsregnskab 2022

09.04.2024

Hvornår skal konklusionen modificeres –

§ 5 erklæringsbekendtgørelsens § 6 i Revisornævnets praksis

Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1 opstiller to selvstændige modifikationsgrunde: revisor skal modificere konklusionen, hvis (1) revisionsbeviset viser, at regnskabet indeholder **væsentlige fejl eller mangler**, eller (2) revisor **ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis** til at konkludere, at regnskabet er uden væsentlige fejl. Modifikationen sker som konklusion med forbehold, afkræftende konklusion eller manglende konklusion, jf. § 6, stk. 3, med tilsvarende ændring af overskrifterne, jf. § 6, stk. 4-6. Efter § 6, stk. 8 skal revisor i grundlagsafsnittet **tydeligt begrunde** ethvert forhold, der har ført til modifikationen.

Praksis viser fire tilbagevendende situationer, hvor nævnet finder, at der burde have været modificeret:

1) Manglende lovpligtige noteoplysninger. I [23-09036](#) manglede årsregnskabet oplysninger om de centrale forudsætninger for dagsværdiopgørelsen af en investeringsejendom, der udgjorde 97 % af balancesummen, jf. [årsregnskabsloven § 58 a, stk. 2](#). Nævnet fastslog, at revisor skal modificere konklusionen, når regnskabet ikke indeholder de krævede oplysninger, og disse ikke er uvæsentlige, jf. § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b. Tilsvarende i [24-11681](#) (manglende anlægsnote og forudsætningsoplysninger ved tilvalg af klasse C-regler) og i [24-09955](#) (utilstrækkelige dagsværdioplysninger og fejl i præsentation).

2) Inkonsistent eller ulovlig regnskabspraksis. I [23-11998](#) var en andelsboligforenings ejendom skiftet fra offentlig ejendomsvurdering (123 mio. kr.) til kostpris (34,4 mio. kr.), mens årsregnskabet fortsat angav, at »anvendt regnskabspraksis er uændret i forhold til tidligere år«. Nævnet bemærkede principielt, at **begge** målingsprincipper kan give et retvisende billede, forudsat at der er konsistens mellem princippet og beskrivelsen – og at revisor derfor burde have modificeret, når inkonsistensen ramte foreningens væsentligste aktiv. Nævnet tilføjede udtrykkeligt:

Den omstændighed, at forholdet i et vist omfang har været drøftet på generalforsamlingen, hvor regnskabet blev godkendt, kan ikke føre til et andet resultat.

Samme sag omfattede ulovlig modregning af to tilgodehavender med negativt fortegn under kortfristede gældsforpligtelser i strid med [årsregnskabsloven § 13, stk. 1, nr. 8](#) og en fejlbenævnt nedskrivning på 85,8 mio. kr. som »kursregulering prioritetsgæld« i egenkapitalnoten. Begge forhold skulle have udløst modifikation.

3) Materielle regnskabsfejl. I [23-09063](#) manglede der forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens regler om reserve for udviklingsomkostninger og for udeladt eliminering af 10 mio. kr. i koncerninternt udbytte. I [23-05858](#) var et tilgodehavende på 6.473 t.kr. hos den ultimative ejers enkeltmandsvirksomhed klassificeret som »tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder« i stedet for »tilgodehavende hos virksomhedsdeltagere og ledelse«; nævnet fandt ved flertalsafgørelse (6-1), at erklæringen burde have været modificeret.

4) Manglende bevis. Modifikationspligten udløses også, når revisor blot **ikke kan** opnå tilstrækkeligt bevis. I [22-15213](#) omfattede kritikken både manglende risikovurdering ved et urevideret udenlandsk datterselskab og manglende forbehold ved revisionen af franchiserettigheder. I [23-10546](#) blev der afgivet **blank** påtegning, uanset at revisor ikke havde opnået bevis for et tilgodehavende svarende til 76 % af balancesummen.

Omvendt frifindes revisor, når den valgte præsentation faktisk er lovlig. I [24-09951](#) fandt nævnet, at en blank påtegning på et andelsboligforeningsregnskab ikke var i strid med god revisorskik, da præsentationen fulgte Erhvervsstyrelsens modelregnskab, og i [25-02958](#) frifandtes revisor, fordi påtegningen var underskrevet forud for ikrafttrædelsen af nye værdiansættelsesregler. Også [25-03991](#) endte med frifindelse på begge klagepunkter.

LOV

Erklæringsbekendtgørelsen § 6, stk. 1, 3-6, 8

Revisorloven § 16, stk. 1

Årsregnskabsloven § 13, stk. 1

Årsregnskabsloven § 58a, stk. 2

PRAKSIS	Revisornævnet · Revisornævnet frifinder registreret revisor: Revisionspåtegning på andelsboligforenings årsregnskab afgivet forud for ikrafttrædelse af ændret andelsboliglov	24.09.2025
	Revisornævnet · Revisornævnet frifinder statsautoriseret revisor i sag om regnskabsbehandling af altanrefusion og angivelse af klager som administrator i andelsboligforenings årsrapport (sag 016-2025)	28.08.2025
	Revisornævnet · Revisornævnet pålægger registreret revisor bøde på 40.000 kr. for mangelfuld revision af aktiverede udviklingsprojekter, going concern og manglende anlægsnote (sag 089-2024)	10.04.2025
	Revisornævnet · Revisornævnet: Registreret revisor og revisionsvirksomhed bødelagt for mangelfuld revision af investeringsejendomme og utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	10.04.2025

Revisornævnet · Revisor frifundet: Blank påtegning på andelsboligforenings årsregnskab var ikke i strid med god revisorskik – vedligeholdelsesreserve behøver ikke indgå i andelskroneberegning	10.04.2025
Revisornævnet · Registreret revisor idømt bøde på 30.000 kr. for manglende modificering af revisionspåtegning på andelsboligforenings årsregnskab 2022	09.04.2024
Revisornævnet · Revisornævnet: 50.000 kr. bøde for mangelfuld revision af tilgodehavender og going concern i inaktivt selskab – gentagelsestilfælde (sag 073-2023)	08.04.2024
Revisornævnet · Revisornævnet: Bøde for mangelfuld udvidet gennemgang – fejlklassifikation af kapitalejertilgodehavende som tilknyttet virksomhed og manglende forbehold (sag 029-2023)	15.03.2024
Revisornævnet · Revisornævnet: Bøde på 40.000 kr. til statsautoriseret revisor for mangelfuld revision af investeringsejendom, utilstrækkelig kundeaccept og manglende fremhævelse af bogføringsovertræk	16.02.2024
Revisornævnet · Registreret revisor AA ikendt bøde på 75.000 kr. for mangelfuld revision og manglende forbehold i revisionspåtegninger for CC ApS og DD ApS	24.11.2023
Revisornævnet · Revisornævnet pålægger bøde på 25.000 kr. for utilstrækkelig revisionsdokumentation vedrørende urevideret datterselskab og franchiserettigheder (sag 050-2022)	23.08.2023

§ 6 Forbehold contra fremhævelse og supplerende oplysninger – to selvstændige oplysningspligter

Den mest praktisk vigtige sondring i erklæringsretten er den mellem **modifikation** af konklusionen (§ 6) og **fremhævelse/oplysninger om andre forhold** (§ 7). [Erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 1](#) giver revisor adgang til at fremhæve forhold i regnskabet uden at modificere konklusionen. [§ 7, stk. 2](#) pålægger derimod revisor en **pligt** til altid at oplyse, hvis revisor bliver opmærksom på, at lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt, og overtrædelsen ikke er uvæsentlig – samt om ikke uvæsentlige forhold, der giver begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar, herunder ved overtrædelse af straffelovens kapitel 28, skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen, selskabsretlig lovgivning eller regnskabslovgivningen.

Afgørende er [§ 7, stk. 3](#): oplysninger efter stk. 1 og 2 **må ikke erstatte en modifikation til konklusionen**.

Og efter [§ 7, stk. 4](#) skal fremhævelser gives i et særskilt afsnit med overskriften »Fremhævelse af forhold i regnskabet«, mens enhver oplysning efter stk. 2 skal have en overskrift tilpasset indholdet.

Revisornævnets ledende afgørelse om forholdet mellem de to pligter er [23-09036](#). Revisoren havde konstateret, at selskabets nye ledelse ikke var i besiddelse af bogføringen fra tiden før 2017, og havde derfor taget forbehold for primobalancen:

»Det har i forbindelse med revisionen ikke været muligt for ledelsen at fremvise dokumentation for primobalancen, idet ledelsen har oplyst os, at de ikke har modtaget dokumentationen fra de tidligere ejere af selskabet. [...] Vi tager derfor forbehold for den mulige indvirkning på årsregnskabet heraf.«

Revisoren gjorde gældende, at forbeholdet allerede orienterede regnskabslæseren tilstrækkeligt, og at en yderligere supplerende oplysning ikke ville tilføre noget. Erhvervsstyrelsen fastholdt – og nævnet tiltrådte – at der er tale om **to forskellige oplysningsforpligtelser**: forbeholdet dækker den regnskabsmæssige usikkerhed, mens § 7, stk. 2, nr. 3, dækker selve overtrædelsen af bogføringslovgivningen, som bl.a. har betydning for skattemyndighederne. Nævnet fandt overtrædelse af § 7, stk. 2, nr. 3, og af god revisorskik og bemærkede, at revisor tillige burde have dokumenteret sine overvejelser om spørgsmålet i arbejdsrapporterne.

Oplysningspligten om muligt ledelsesansvar aktualiseres typisk ved **ulovlige kapitalejerlån**. I [23-05858](#) blev revisoren enstemmigt fundet skyldig i ikke særskilt at have omtalt et muligt ulovligt kapitalejerlån,

jf. [selskabsloven § 210](#), ved siden af den manglende modifikation. Tilsvarende indgik manglende bogføringslovsoplysning og ulovlige kapitalejerlån i klagepunkterne i [24-01979+_24-01973](#).

Pligten har dog grænser. I [24-08439](#) var revisoren indbragt for ikke i revisionspåtegningerne at have påpeget en uoverensstemmelse mellem selskabets ejerbog og det offentlige ejerregister. Nævnet frifandt revisoren med den begrundelse, at revisors pligt efter [selskabsloven § 147, stk. 2](#) udgør en **formaliakontrol og ikke en indholdsmæssig efterprøvelse** – en afgrænsning, der blev gentaget i den parallelle sag [24-08440](#).

De samme sondringer gælder ved review, hvor [§ 15](#) indeholder en tilsvarende regel om, at fremhævelser ikke må erstatte en modifikation.

LOV	Erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 1-4	Erklæringsbekendtgørelsen § 15
	Selskabsloven § 147, stk. 2	Selskabsloven § 210
PRAKSIS	Revisornævnet · Revisornævnet frifinder forhenværende revisor for manglende påpegning af uoverensstemmelse mellem ejerbog og offentligt ejerregister (sag 068-2024)	14.05.2025
	Revisornævnet · Revisornævnet afviser klage mod revisionsvirksomhed for undladelse ved ejerbog og ejerregister – kun Erhvervsstyrelsen kan indbringe revisionsvirksomhed selvstændigt	14.05.2025
	Revisornævnet · Revisornævnet: Statsautoriseret revisor frakendt godkendelse i 3 år og idømt tillægsbøde på 250.000 kr. for 13 grove klagepunkter – revisionsvirksomhed idømt 100.000 kr. i bøde	22.08.2024
	Revisornævnet · Revisornævnet: Bøde for mangelfuld udvidet gennemgang – fejklassifikation af kapitalejertilgodehavende som tilknyttet virksomhed og manglende forbehold (sag 029-2023)	15.03.2024
	Revisornævnet · Revisornævnet: Bøde på 40.000 kr. til statsautoriseret revisor for mangelfuld revision af investeringsejendom, utilstrækkelig kundeaccept og manglende fremhævelse af bogføringsovertræk	16.02.2024

Going concern: kravet om særskilt afsnit og revisors selvstændige efterprøvelse

§ 7

Væsentlig usikkerhed om fortsat drift har sin egen plads i erklæringen. Efter [erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 5](#) skal revisor oplyse, hvis der er væsentlige usikkerheder vedrørende begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og oplysningerne skal gives i et **særskilt afsnit** med overskriften »Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift«. Den tilsvarende regel for udvidet gennemgang findes i [§ 10, stk. 5](#).

Kravet er en direkte gennemførelse af revisordirektivets artikel 28, der siden ændringsdirektivet i 2014 kræver, at revisionspåtegningen skal »indeholde en udtalelse om eventuelle væsentlige usikkerheder vedrørende begivenheder eller forhold, som kan sætte alvorlige spørgsmålstejn ved virksomhedens evne til at fortsætte som en going concern«, jf. [artikel 28 i direktiv 2006/43/EF](#).

Det materielle krav ligger i [revisorloven § 16, stk. 2](#), hvorefter revisor navnlig skal udvise professionel skepsis ved gennemgangen af ledelsens skøn vedrørende bl.a. fremtidige pengestrømme, der har betydning for virksomhedens mulighed for at fortsætte driften. Forarbejderne til 2016-ændringen, der indsatte bestemmelsen som gennemførelse af ændringsdirektivets artikel 1, nr. 13, formulerer pointen skarpt:

»Med præciseringen bliver det understreget, at revisor ikke uden videre kan lægge ledelsens skøn over værdiansættelserne til grund som revisionsbevis, men at revisor har en selvstændig pligt til at efterprøve og stille spørgsmål til det af ledelsen anvendte grundlag og metoder for de udøvede skøn.«

Denne selvstændige efterprøvelsespligt er kernen i nævnets going concern-praksis:

Sag	Situation	Sanktion
23-03475	Revisionspåtegning uden forbehold på pengeinstituts årsregnskab; mangelfuld going concern-dokumentation og budgetgennemgang	Bøde 50.000 kr.
23-10546	Blank påtegning på inaktivt selskab med strukturelt negativ egenkapital; revisors egne arbejdspapirer dokumenterede modstrid og manglende analyse	Bøde 50.000 kr. (gentagelse)
24-00876	Umodificeret påtegning efter kun 3,25 timers gennemgang på afgivelsesdagen; going concern, grunde/bygninger (92 % af balancen) og udskudte skatteaktiver	Bøde 50.000 kr.
24-11681	Utilstrækkelig dokumentation for handlinger vedrørende aktiverede udviklingsprojekter (54 % af balancen) og going concern	Bøde 40.000 kr.
25-03983	Ren erklæring om udvidet gennemgang; konkurs 3½ måned senere; ingen overvejelser om evnen til at fortsætte driften	Bøde 100.000 kr.

I [25-03983](#) forsvarede revisoren sig med, at ledelsesberetningen oplyste, at der ikke var indtruffet begivenheder, som kunne forrykke selskabets stilling. Nævnet fandt, at revisoren ikke i tilstrækkeligt omfang havde opnået en forståelse af virksomheden og dens omgivelser, stillet forespørgsler til den daglige ledelse, gjort sig overvejelser om evnen til at fortsætte driften eller foretaget yderligere handlinger, da han blev opmærksom på mulig væsentlig fejlinformation. En regnskabskyndig tillidsmand tog fire måneder senere forbehold for både værdiansættelser på mindst 35 mio. kr. og for manglende omtale af væsentlig usikkerhed om fortsat drift.

Omvendt viser [25-00039](#), hvor en revisor blev frifundet 3-2 efter en svindelsag med 184 fiktive låneansøgninger og et tab på ca. 36,7 mio. kr., at nævnet foretager en konkret vurdering af, om de udførte handlinger var tilstrækkelige under de foreliggende omstændigheder – efterfølgende viden om svig gør ikke i sig selv revisionen mangelfuld.

LOV

[Erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 5](#)[Erklæringsbekendtgørelsen § 10, stk. 5](#)[Revisorloven § 16, stk. 2](#)

PRAKSIS	Revisornævnet · Revisor idømt bøde på 100.000 kr. for mangelfuld udvidet gennemgang af konkursramt høreapparatkoncerns årsrapport	20.04.2026
	Revisornævnet · Revisornævnet: Statsautoriseret revisor frifindt for manglende revisionshandling ved massiv udlånssvindel – 3 mod 2 afgørelse	04.12.2025
	Revisornævnet · Revisornævnet pålægger registreret revisor bøde på 40.000 kr. for mangelfuld revision af aktiverede udviklingsprojekter, going concern og manglende anlægsnote (sag 089-2024)	10.04.2025
	Revisornævnet · Revisornævnet: Registreret revisor ilagt bøde på 50.000 kr. for utilstrækkelig revision af going concern, grunde og skatteaktiver i BB ApS	17.05.2024
	Revisornævnet · Revisornævnet pålægger statsautoriseret revisor bøde på 50.000 kr. for mangelfuld going concern-revision og utilstrækkelig professionel skepsis ved revision af pengeinstitut (2017)	03.05.2024
	Revisornævnet · Revisornævnet: 50.000 kr. bøde for mangelfuld revision af tilgodehavender og going concern i inaktivt selskab – gentagelsestilfælde (sag 073-2023)	08.04.2024

§ 8 Udvidet gennemgang og review: begrænset sikkerhed, men ufravigelige supplerende handlinger

Erklæringen om **udvidet gennemgang** blev indført som en dansk mellemform mellem revision og review og har sit eget regelsæt i [erklæringsbekendtgørelsens § 10](#) og [§ 11](#). Efter [§ 10, stk. 1](#) skal erklæringen som minimum indeholde konklusion, grundlag, omtale af væsentlig usikkerhed om fortsat drift, fremhævelser efter [§ 7, stk. 1](#), omtale af revisors ansvar, oplysninger efter [§ 7, stk. 2](#), samt udtalelse om ledelsesberetningen. Efter [§ 10, stk. 4](#) skal en udvidet gennemgang efter [årsregnskabsloven § 135, stk. 1, 2. pkt.](#), udføres efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, jf. bekendtgørelsens bilag 1. Efter [§ 10, stk. 6](#) skal det udtrykkeligt oplyses, at omfanget er **mindre end en revision**, og at der ikke udtrykkes en revisionskonklusion.

Modifikationsreglerne er identiske med revisionens: [§ 11, stk. 1](#) henviser direkte til [§ 6, stk. 1 og 2](#), og [§ 11, stk. 2](#) opregner de samme tre modifikationstyper. Den lavere sikkerhedsgrad ændrer altså ikke på, **hvornår** der skal modificeres – kun på, hvilket bevisgrundlag konklusionen hviler på.

Standardens **supplerende handlinger** (bilag 1, afsnit 34) er ufravigelige: oplysninger fra tingbog, personbog og bilbog, engagementsbekræftelser fra pengeinstitutter, advokatbreve om tvister og retssager samt dokumentation for korrekt indberetning af AM-bidrag, A-skat, moms og lønsumsafgift for tre perioder. I [24-01621](#) havde en registreret revisor fravalgt person- og bilbogsoplysninger og engagementsbekræftelser i tre udvidede gennemgange. Erhvervsstyrelsen gjorde gældende, at handlingerne er ufravigelige og ikke kan erstattes af alternative foranstaltninger, og nævnet fandt revisoren skyldig i alle tre klagepunkter med en bøde på 30.000 kr.

[25-03983](#) er den mest udførlige afgørelse om beviskravet ved udvidet gennemgang. Revisoren var registreret som selskabets revisor tre dage før Erhvervsstyrelsens frist og afgav en ren erklæring på en årsrapport, hvor tilgodehavender hos udenlandske datterselskaber udgjorde 35 % af aktivmassen. Nævnet lagde til grund, at revisoren alene kunne dokumentere ét af de forhold, han oplyste at have undersøgt (advokatbrevet), og fastslog, at hverken bogholderens »professionelt og troværdigt« fremstående materiale, ledelseserklæringen eller CFO'ens mundtlige svar om posten »Andre tilgodehavender« udgjorde tilstrækkelig bekræftelse af selskabets største aktiv. Revisoren blev også fundet skyldig i ikke at have taget forbehold for manglende formel kontinuitet – at primobalancen for 2021 ikke svarede til ultimobalancen for 2020 uden forklaring, jf. [årsregnskabsloven § 13, stk. 1, nr. 9](#) – idet der var tale om et **objektivt konstaterbart og lovpligtigt** oplysningsforhold. Sanktionen blev en bøde på 100.000 kr. for »flere væsentlige og grove tilsidesættelser af god revisorskik«.

Også [23-04081](#) og [24-01608](#) angik systematisk mangelfuld udvidet gennemgang og førte til henholdsvis betinget og ubetinget frakendelse.

For **review** gælder [§ 13](#), hvor konklusionen udtrykkes negativt – om revisor er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at regnskabet ikke giver et retvisende billede (begrænset sikkerhed) – med modifikationsregler i [§ 14](#) og fremhævelsesregler i [§ 15](#). For alle øvrige erklæringer med sikkerhed gælder [§ 18](#), jf. [§ 19-§ 21](#), hvor [§ 20, stk. 1](#) tilføjer en selvstændig modifikationsgrund: konklusionen skal også modificeres, hvis **usikkerhed ikke er tilstrækkeligt oplyst**, og usikkerheden ikke er uvæsentlig.

Denne kategori dækker de mange selskabsretlige erklæringer. I [23-02309](#) havde en revisor afgivet erklæring med høj grad af sikkerhed om tilbagebetaling af et ulovligt kapitalejrlån uden at have indhentet dokumentation

for, at den forudsatte generalforsamlingsbeslutning faktisk var truffet – lånet bestod fortsat. Revisoren fik en advarsel for overtrædelse af [revisorloven § 23, stk. 1](#) og god revisorskik. I [23-14743](#) udløste en mangelfuld vurderingsberetning ved genoptagelse efter tvangsopløsning en bøde på 40.000 kr.

LOV	Erklæringsbekendtgørelsen § 10, stk. 1, 4-6	Erklæringsbekendtgørelsen § 11, stk. 1-2
	Erklæringsbekendtgørelsen § 13	Erklæringsbekendtgørelsen § 20, stk. 1
	Årsregnskabsloven § 135, stk. 1	Revisorloven § 23, stk. 1
PRAKSIS	Revisornævnet · Revisor idømt bøde på 100.000 kr. for mangelfuld udvidet gennemgang af konkursramt høreapparatkoncerns årsrapport 20.04.2026 Revisornævnet · Revisornævnet frakendte registreret revisor godkendelsen i 3 år for mangelfuld revision og grove hvidskovovertrædelser (sag 011-2024, 012-2024 og 013-2024) 20.12.2024 Revisornævnet · Revisornævnet: Bøde på 30.000 kr. for manglende supplerende handlinger ved udvidet gennemgang af tre årsregnskaber (sag 014/2024) 22.08.2024 Revisornævnet · Revisornævnet: Bøde på 40.000 kr. for mangelfuld vurderingsberetning ved genoptagelse af selskab efter tvangsopløsning (sag 097-2023) 24.04.2024 Revisornævnet · Revisornævnet: Registreret revisor idømt 200.000 kr. bøde og betinget frakendelse for 10 overtrædelser af god revisorskik og uafhængighedsregler (sag 021-2023) 22.02.2024 Revisornævnet · Revisornævnet: Advarsel til statsautoriseret revisor for erklæring om tilbagebetaling af ulovligt kapitalejerlån uden tilstrækkelig dokumentation 24.11.2023	

§ 9 Afkræftende konklusion, manglende konklusion og pligten til at fraråde godkendelse

Modifikationens **styrke** skal afspejle forholdets betydning. [Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 7](#) definerer den afkræftende konklusion som en oplysning om, at regnskabet **ikke** giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling og resultat i overensstemmelse med den anvendte begrebsramme – eller ikke opfylder tilsvarende generelle kvalitetskrav. Kan revisor slet ikke udtrykke en konklusion, skal overskrifterne ændres til »Manglende konklusion« og »Grundlag for manglende konklusion«, jf. [§ 6, stk. 6](#).

Den skarpeste retsvirkning følger af [§ 6, stk. 9](#): revisor skal oplyse, hvis en modifikation er af så afgørende betydning, at det fører til, at **generalforsamlingen ikke bør godkende regnskabet**. Bestemmelsen gælder dog ikke ved revision af regnskaber aflagt af små virksomheder, jf. [revisorloven § 1 a](#).

Praksis viser, at valget af modifikationstype i sig selv kan udgøre en tilsidesættelse af god revisorskik. I [24-01979_+24-01973](#) omfattede klagepunkterne både **forkert konklusionstype** og manglende afkræftende konklusion i et tilfælde, hvor kapitalandele var fejlindregnet med 5.992.000 kr. Revisoren blev fundet skyldig i samtlige 13 klagepunkter, frakendt godkendelsen i 3 år og pålagt en tillæggsbøde på 250.000 kr.

Omvendt er en afkræftende konklusion ikke i sig selv angribelig, når bevisgrundlaget mangler. I [23-01118](#) havde revisoren afgivet afkræftende konklusioner på to selskabers årsregnskaber, fordi tilstrækkeligt revisionsbevis for indregning af kursgevinster på gældsposter ikke kunne opnås. Klageren – en af de stridende kapitalejere – gjorde gældende, at revisoren derved varetog den anden ejers interesser. Nævnet frifandt revisoren på begge klagepunkter.

Samme resultat i [24-06827](#), hvor en af Erhvervsstyrelsen udpeget minoritetsrevisor havde afgivet en afkræftende konklusion med fire indsigelser i revisionspåtegningen. Nævnet fandt, at klageren ikke havde dokumenteret overtrædelse af god revisorskik, og at revisionen var udført under manglende samarbejde

fra selskabets ledelse. Afgørelserne illustrerer, at nævnet respekterer revisors faglige vurdering af, hvornår bevisgrundlaget er utilstrækkeligt – så længe modifikationen er tydeligt begrundet i grundlagsafsnittet, jf. § 6, stk. 8.

LOV	Erklæringsbekendtgørelsen § 6, stk. 6-9	Revisorloven § 1a	
PRAKSIS	Revisornævnet · Revisornævnet frifindt minoritetsrevisor for afkræftende konklusion og kommunikation med kapitalejere – overtrædelse af god revisorskik ikke dokumenteret (sag 058/2024)		15.01.2025
	Revisornævnet · Revisornævnet: Statsautoriseret revisor frakendt godkendelse i 3 år og idømt tillægsbøde på 250.000 kr. for 13 grove klagepunkter – revisionsvirksomhed idømt 100.000 kr. i bøde		22.08.2024
	Revisornævnet · Revisornævnet frifinder statsautoriseret revisor BB for brud på uafhængighed og god revisorskik ved revision af fællesejede selskaber med stridende kapitalejere		08.08.2023

§ 10 Sanktionsniveauet i Revisornævnet ved mangelfulde erklæringer

Sanktionshjælmen er [revisorloven § 44](#). Efter [§ 44, stk. 1](#) kan nævnet tildele en advarsel eller pålægge en bøde på op til 300.000 kr., der ved tilsidesættelser af **særlig grov karakter** kan forhøjes til 600.000 kr. Efter [§ 44, stk. 2](#) kan godkendelsen frakendes betinget ved grov eller oftere gentaget forsømmelse, efter [§ 44, stk. 3](#) kan der nedlægges forbud mod at udføre revision m.v. i op til 3 år, og efter [§ 44, stk. 4](#) kan godkendelsen frakendes i 6 måneder til 5 år eller indtil videre. Nævnet skal ved den afgørelse lægge **afgørende vægt** på, at revisor efter § 16, stk. 1, er offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisionsvirksomheder kan efter [§ 44, stk. 6](#) pålægges bøde op til 750.000 kr., ved særlig grov karakter 1.500.000 kr.

De fundne kendelser tegner følgende niveau for erklæringsmangler:

Sanktion	Typisk situation	Eksempler
Advarsel	Enkeltstående mangel ved § 1, stk. 3-erklæring eller utilstrækkeligt dokumentationsgrundlag uden grov karakter	23-02309 , 24-08850 , 23-01232
25.000-40.000 kr.	Enkelte manglende modifikationer eller fremhævelser, dokumentationsbrist	22-15213 (25.000), 23-11998 (30.000), 24-01621 (30.000), 25-08297 (30.000), 23-09036 (40.000), 24-11681 (40.000)
50.000-100.000 kr.	Flere væsentlige tilsidesættelser, going concern-svigt, gentagelse	23-03475 (50.000), 23-10546 (50.000), 24-00876 (50.000), 25-08058 (50.000), 23-09063 (75.000), 25-03983 (100.000)
200.000-300.000 kr. + frakendelse/forbud	Systematiske erklæringsfejl, gentagelsestilfælde, flere klientselskaber	23-04081 (200.000 + betinget frakendelse), 25-00044 (200.000), 24-01608 (200.000 + 3 års frakendelse), 24-01979 + 24-01973 (250.000 + 3 års frakendelse)

Udmålingskriterierne fremgår tydeligst af [23-11998](#), hvor nævnet lagde vægt på, at der forelå **flere** tilsidesættelser, at inkonsistensen i regnskabspraksis for foreningens vigtigste aktiv var en **væsentlig** tilsidesættelse, og at forseelserne samlet ikke kunne anses for at være af mindre alvorlig karakter – hvorfor advarsel var udelukket. I [25-03983](#) vægtede nævnet, at forholdene kunne have haft betydning for regnskabsbrugerens beslutninger, og at virksomheden modtog offentlige tilskud.

Gentagelse skærper, jf. [23-10546](#) og [23-08215](#), hvor tre kvalitetskontroller og to tidligere disciplinærsager førte til bøde på 75.000 kr. og et **2-årigt forbud** mod at udføre eller kontrollere revision efter [§ 44, stk. 3](#), mens revisionsvirksomheden fik 100.000 kr. Er de nye forhold begået forud for en tidligere sanktion, anvendes princippet i [straffeloven § 89](#), hvilket kan føre til tillæggsbøde eller til, at der slet ikke fastsættes tillægsstraf, jf. [23-03117](#).

Endelig skal revisor efter [§ 44, stk. 7](#) skriftligt orientere kunden om en fældende kendelse senest 4 uger efter modtagelsen, og kendelser offentliggøres efter [§ 47 c](#).

LOV	Revisorloven § 44, stk. 1-4, 6, 7	Revisorloven § 47c	Straffeloven § 89	
PRAKSIS	Revisornævnet · Statsautoriseret revisor idømt bøde for manglende revisionsdokumentation og manglende anvendelse af kvalitetsstyringssystem			20.04.2026
	Revisornævnet · Registreret revisor idømt bøde for utilstrækkelig kundekendskab og manglende revisionsbevis ved revision af bilhandelselskab			20.04.2026
	Revisornævnet · Revisor idømt bøde på 100.000 kr. for mangelfuld udvidet gennemgang af konkursramt høreapparatkoncerns årsrapport			20.04.2026
	Revisornævnet · Revisornævnet idømmer registreret revisor 200.000 kr. i bøde for uafhængighedsovertrædelse og mangelfuld revisionsdokumentation ved botilbud og holdingselskab (sag 001-2025)			24.09.2025
	Revisornævnet · Revisornævnet: Advarsel til registreret revisor for manglende indsendelse af årsregnskaber til Erhvervsstyrelsen og vildledende "Done"-svar			10.04.2025
	Revisornævnet · Revisornævnet pålægger registreret revisor bøde på 40.000 kr. for mangelfuld revision af aktiverede udviklingsprojekter, going concern og manglende anlægsnote (sag 089-2024)			10.04.2025
	Revisornævnet · Revisornævnet frakendte registreret revisor godkendelsen i 3 år for mangelfuld revision og grove hvidvaskovertrædelser (sag 011-2024, 012-2024 og 013-2024)			20.12.2024
	Revisornævnet · Revisornævnet: Bøde på 30.000 kr. for manglende supplerende handlinger ved udvidet gennemgang af tre årsregnskaber (sag 014/2024)			22.08.2024
	Revisornævnet · Revisornævnet: Statsautoriseret revisor frakendt godkendelse i 3 år og idømt tillæggsbøde på 250.000 kr. for 13 grove klagepunkter – revisionsvirksomhed idømt 100.000 kr. i bøde			22.08.2024
	Revisornævnet · Revisornævnet: Registreret revisor ilagt bøde på 50.000 kr. for utilstrækkelig revision af going concern, grunde og skatteaktiver i BB ApS			17.05.2024
	Revisornævnet · Revisornævnet pålægger statsautoriseret revisor bøde på 50.000 kr. for mangelfuld going concern-revision og utilstrækkelig professionel skepsis ved revision af pengeinstitut (2017)			03.05.2024
	Revisornævnet · Registreret revisor idømt bøde på 30.000 kr. for manglende modificering af revisionspåtegning på andelsboligforenings årsregnskab 2022			09.04.2024
	Revisornævnet · Revisornævnet: 50.000 kr. bøde for mangelfuld revision af tilgodehavender og going concern i inaktivt selskab – gentagelsestilfælde (sag 073-2023)			08.04.2024
	Revisornævnet · Revisornævnet: Registreret revisor idømt 200.000 kr. bøde og betinget frakendelse for 10 overtrædelser af god revisorskik og uafhængighedsregler (sag 021-2023)			22.02.2024
	Revisornævnet · Revisornævnet: Bøde på 40.000 kr. til statsautoriseret revisor for mangelfuld revision af investeringsejendom, utilstrækkelig kundeaccept og manglende fremhævelse af bogføringsovertræk			16.02.2024
	Revisornævnet · Revisornævnet: Advarsel til statsautoriseret revisor for erklæring om tilbagebetaling af ulovligt kapitalejerlån uden tilstrækkelig dokumentation			24.11.2023
	Revisornævnet · Registreret revisor AA ikendt bøde på 75.000 kr. for mangelfuld revision og manglende forbehold i revisionspåtegninger for CC ApS og DD ApS			24.11.2023
	Revisornævnet · Revisornævnet: Registreret revisor ikendt 75.000 kr. bøde og 2-årigt revisionsforbud – Revisionsvirksomhed ikendt 100.000 kr. bøde for systematiske erklæringsfejl og mangelfuld kvalitetsstyring			24.11.2023
	Revisornævnet · Revisornævnet: Forsinket årsrapport medførte tvangsopløsning – ingen tillægsstraf for allerede sanktioneret revisor, klage mod revisionsvirksomhed afvist			15.11.2023

Revisornævnet · Revisornævnet pålægger bøde på 25.000 kr. for utilstrækkelig revisionsdokumentation vedrørende urevideret datterselskab og franchiserettigheder (sag 050-2022)	23.08.2023
Revisornævnet · Revisornævnet tildeler advarsel til registreret revisor for undladt indberetning af årsrapport – selskab sendt til tvangsopløsning (sag nr. 004-2023)	08.08.2023

§ 11 Strafansvar, tilsyn og domstolsprøvelse uden for disciplinærsystemet

Erklæringsmangler kan udløse reaktioner ad tre andre spor end Revisornævnet.

Strafansvar. [Revisorloven § 54, stk. 4](#) straffer med bøde eller fængsel indtil 4 måneder den revisor, der under udførelsen af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, afgiver **urigtig skriftlig erklæring** eller skriftligt bevidner noget, hvorom den pågældende ingen kundskab har. Det samme gælder en revisor, der underskriver revisionspåtegningen i et regnskab, som ikke er revideret af vedkommende, uden at dette fremgår, eller som uden at være tilknyttet en revisionsvirksomhed udfører § 1, stk. 2-opgaver. Forældelsesfristen er 5 år, jf. [§ 54, stk. 8](#).

Hertil kommer forbuddet i [revisorloven § 8 b](#): en revisor, der er pålagt konkurskarantæne, må ikke afgive påtegninger og erklæringer efter § 1, stk. 2, i 5 år. Retten i Holstebro dømte i [AM2025.02.27B](#) en statsautoriseret revisor for seks forhold – fire erklæringer om kapital ved genoptagelse af anpartsselskaber, én erklæring om kreditorernes stilling efter fusion og én erklæring om indskud i andre værdier end kontanter – afgivet mens han var underlagt konkurskarantæne. Ved strafudmålingen tog retten udgangspunkt i Revisornævnets praksis:

»Retten finder, at en situation som den foreliggende, hvor en godkendt revisor under konkurskarantæne afgiver erklæringer med sikkerhed, kan sidestilles med de situationer, hvor en godkendt revisor afgiver erklæringer med sikkerhed uden at være tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed.«

Udgangspunktet i den praksis er en bøde på mindst 100.000 kr., og bødestørrelsen skal afspejle det økonomiske incitament ved at undlade at anvende et kvalitetsstyringssystem. Retten lagde desuden vægt på antallet af erklæringer og på de potentielt alvorlige konsekvenser – risiko for manglende genoptagelse efter tvangsopløsning og ugyldig selskabsstiftelse. Samlet bøde: 100.000 kr. med forvandlingsstraf i 30 dage.

Erhvervsstyrelsens tilsyn og Erhvervsankenævnet. Erhvervsstyrelsen reagerer ikke kun ved at indbringe revisor, men også over for **virksomheden**. I [23/07370](#) stadfæstede Erhvervsankenævnet påbud om tilbagetrækning af en årsrapport og om revision af tre regnskabsår, fordi årsrapporten indeholdt en erklæring, revisoren ikke kunne vedkende sig. Nævnet fastslog, at det er **ledelsen**, der bærer det fulde ansvar for, at indberettede oplysninger og underskriftsforhold er korrekte. Erhvervsankenævnet efterprøver også styrelsens direkte reaktioner mod revisorer: i [17/00955](#) blev en påtale for manglende revisionsbevis og utilstrækkelig dokumentation stadfæstet, mens nævnet i [2011-0024528 ophævede](#) en påtale mod to revisorer for manglende faglig konsultation ved revision af et børsnoteret selskabs IFRS-regnskab, idet forholdene ikke kunne anses for så vanskelige eller omtvistelige, at yderligere konsultation var påkrævet ud over den IFRS-ekspert, der allerede indgik i revisionsteamet.

Domstolsprøvelse. Revisornævnets kendelser kan indbringes for domstolene efter [revisorloven § 52 b](#) inden 4 uger. Prøvelsen er reel, men tilbageholdende: i [BS-11922/2023-OLR](#) stadfæstede Østre Landsret byrettens dom, hvorved nævnets kendelse blev tiltrådt, og fandt ikke grundlag for at ændre den fastsatte bøde på 100.000 kr.

Afgrænsning. Revisors erstatningsretlige professionsansvar over for tredjemand behandles ikke her, men hører under [revisoransvar](#). For fuldstændighedens skyld bemærkes dog, at Højesteret i sag [Sag 87/2011](#) frifandt revisorer for erstatningsansvar trods konstaterede revisionsfejl, fordi årsagsforbindelsen til tabet ikke kunne godtgøres, og i [SS 1-17629/2012](#) præciserede standarden for revisors erstatningsansvar over for tredjemand ved en ulovlig kapitalnedsættelse. Disciplinæransvaret for erklæringsmangler er altså både bredere og lettere at pådrage sig end erstatningsansvaret.

LOV	Revisorloven § 8b	Revisorloven § 52b	Revisorloven § 54, stk. 4, 8
PRAKSIS	Højesteret · Revisors erstatningsansvar ved mangelfulde årsregnskaber og spørgsmålet om årsagsforbindelse ved konkurs Højesteret · Højesteretsdom om erstatningsansvar for revisor ved ulovlig kapitalnedsættelse og kravene til revisionspåtegninger Landsretten · Revisor idømt bøde for brud på uafhængighedsreglerne – landsret stadfæster Revisornævnets kendelse Byretten · Statsautoriseret revisor idømt bøde på 100.000 kr. for afgivelse af seks sikkerhedserklæringer trods konkurskarantæne Erhvervsankenævnet · Stadfæstelse af påbud om revision og tilbagetrækning af årsrapport efter urigtig revisorerklæring Erhvervsankenævnet · Revisornævnet: Statsautoriseret revisor ikendt påtale for utilstrækkelig revisionsdokumentation i tre selskaber Erhvervsankenævnet · Erhvervsankenævnet ophæver påtale mod revisorer for manglende konsultation i sag om IFRS-overholdelse		
			05.02.2014
			12.10.2012
			02.01.2025
			27.02.2025
			08.12.2023
			29.11.2017
			11.04.2012

Forarbejder og EU-rammen: fra 2008-loven over professionel skepsis til bæredygtighedserklæringer

Erklæringsretten hviler på en veldokumenteret lovgivningshistorie, der er styret af revisordirektivet.

2008 – grundstenen. Den gældende systematik blev skabt med revisorloven fra 2008, hvis forarbejder til § 16 udgør den autoritative definition af de to bærende begreber. Om **offentlighedens tillidsrepræsentant** citerer forarbejderne den oprindelige 1994-begrundelse:

»Begrebet har til formål at angive, at revisor ved udførelse af revision eller i øvrigt ved afgivelse af erklæringer og rapporter – der er egnet til fremvisning over for offentligheden eller kræves efter lovgivningen - også skal varetage hensynet til virksomhedens omverden såsom myndigheder, medarbejdere, kreditorer og investorer, selvom revisor er valgt af virksomheden, som kan have modstående interesser.«

Om **god revisorskik** hedder det:

»Ved »god revisorskik« forstås den adfærd, som gode og omhyggelige, fagligt kompetente revisorer udviser, og som opfylder de faglige og etiske krav, der må opstilles på grundlag af lovgivningens regler om revisors funktioner. Der er tale om en retsstandard, som er udtryk for den kvalitet i udøvelsen af erhvervet, der må kunne forventes i en given situation og på et givet tidspunkt.«

Forarbejderne præciserer, at målestokken er »en god og kompetent gennemsnitsrevisor ... hverken den højt specialiserede ekspertrevisor inden for et bestemt område, eller den standard, som man vil kunne finde hos en dårlig og sjusket revisor«, og at god revisorskik synliggøres og udvikles »især gennem domme,

disciplinærnævnskendelser (revisornævnskendelser), responsa, revisionsstandarder og –vejledninger, samt gennem praksis«.

Det var også her, opdelingen mellem § 1, stk. 2 og stk. 3 blev indført, og forarbejderne er utvetydige om konsekvensen: »begrebet god revisorskik lovgivningsmæssigt alene fremover vil gælde i forhold til erklæringer med sikkerhed«. Ved rådgivningsopgaver er revisor derimod »konkurrencemæssigt ligestillet med alle andre udbydere af sådanne ydelser« og »vil således ikke kunne indbringes for Revisornævnet på grund af dårlig rådgivning« – den afgrænsning, nævnet anvendte i [25-07549](#). Lovforslaget byggede direkte på Revisorkommissionens **betænkning nr. 1478/2006 om revisorlovgivning i internationalt perspektiv**, der også lå til grund for de nye underskriftsregler i § 19; kommissionens tidligere **betænkning nr. 1411/2002 om revisorlovgivning – uafhængighed og liberalisering** anvendes fortsat af nævnet som fortolkningsbidrag om, hvor langt revisorlovgivningens kompetence rækker, jf. [26-00287](#).

2012-2013 – udvidet gennemgang. Erklæringsstandarden for små virksomheder (udvidet gennemgang af årsregnskaber) blev indført som et dansk alternativ til revision for mindre virksomheder og er i dag optaget som bilag 1 til erklæringsbekendtgørelsen, jf. [§ 10, stk. 4](#), med hjemmel i [årsregnskabsloven § 135, stk. 1, 2. pkt.](#)

2016 – professionel skepsis og fælles påtegning. Ved gennemførelsen af ændringsdirektivet **direktiv 2014/56/EU** blev kravet om professionel skepsis kodificeret i [§ 16, stk. 1](#) og uddybet i et nyt [stk. 2](#). Forarbejderne knytter kravet til de internationale standarder og opregner, hvad revisor skal være opmærksom på: beviser der modsiger andre beviser, information der rejser tvivl om dokumenters pålidelighed, forhold der kan være tegn på besvigelser, og omstændigheder der kan medføre behov for yderligere handlinger. Samtidig fastslås det, at »uanset revisors tidligere erfaringer med virksomhedens ledelse fritager det ikke revisor fra at udvise professionel skepsis«. Samme lov indførte kravet i [§ 19, stk. 3](#) om fælles revisionspåtegning ved flere valgte revisorer som gennemførelse af den ændrede artikel 28, stk. 3, i revisordirektivet, jf. [artikel 1 i direktiv 2014/56/EU](#).

EU-rammen for påtegningens indhold følger af [artikel 28 i direktiv 2006/43/EF](#), der kræver, at påtegningen bl.a. skal »indeholde en udtalelse, som skal være enten uden forbehold, med forbehold eller negativ«, skal »henvise til eventuelle andre anliggender, som revisoren ... gør opmærksom på ved fremhævelse uden at afgive en erklæring med forbehold«, og skal indeholde en going concern-udtalelse. Medlemsstaterne kan fastsætte **yderligere** krav – hvilket Danmark har gjort med bl.a. oplysningspligten om bogførings- og ledelsesansvar i [§ 7, stk. 2](#). For virksomheder af interesse for offentligheden supplerer [artikel 11 i forordning \(EU\) nr. 537/2014](#) med krav til revisionsprotokollatet til revisionsudvalget, herunder rapportering om going concern-forhold.

2024 – bæredygtighedsrapportering. Med **lov nr. 480 af 22. maj 2024** om ændring af årsregnskabsloven, revisorloven og forskellige andre love blev CSRD-direktivet ([direktiv \(EU\) 2022/2464](#)) gennemført. Bemyndigelsen i [§ 16, stk. 5](#) blev udvidet til også at omfatte tilrettelæggelse af arbejdet ved erklæringsopgaver med sikkerhed, [§ 19, stk. 3](#) blev nyaffattet, så kravet om enighed og fælles erklæring også gælder bæredygtighedsrapportering, og [§ 19, stk. 5](#) blev ændret, så adgangen til at afgive erklæringer sammen med ikke-revisorer **ikke** gælder erklæringer om bæredygtighedsrapportering. Ved [lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering](#) blev der indsat regler om verifikatorer, herunder adgangen til, at en erklæring om bæredygtighedsrapportering kan afgives sammen med en verifikator på vegne af en valgt uafhængig erklæringsudbyder.

Kommende ændringer. Der er vedtaget, men endnu ikke i den konsoliderede lovtekst indarbejdede ændringer af revisorloven ved lov om ændring af lov om erhvervsdrivende fonde, årsregnskabsloven og forskellige andre love (2026). Ændringerne nedlægger Revisorrådet (ophævelse af [§ 32 a](#)), viderefører Eksamensudvalget under

Erhvervsstyrelsen ved et nyt stk. 3 i § 33 og indsætter en ny § 47 e, hvorefter Erhvervsstyrelsen bliver nationalt indsamlingsorgan og skal videresende oplysninger – herunder offentliggjorte sanktioner efter §§ 47 a-47 d og revisionsvirksomheders gennemsigthedsberetninger – til det fælles europæiske adgangspunkt (ESAP). Ændringerne berører ikke selve erklæringskravene, men vil betyde, at Revisornævnets kendelser om mangelfulde erklæringer bliver tilgængelige via ESAP.

LOV	Erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2	Erklæringsbekendtgørelsen § 10, stk. 4	
	Revisorloven § 16, stk. 1, 2, 5	Revisorloven § 19, stk. 3, 5	Årsregnskabsloven § 135, stk. 1
PRAKSIS	Revisornævnet · Revisornævnet afviser klage over rådgivning om fusion og lukning af driftsselskab – ikke tilstrækkelig tilknytning til erklæringsarbejdet 10.04.2026		
	Revisornævnet · Revisornævnet afviser klage over skønsrapport – statsautoriseret revisors solvensrapport i civil retssag falder uden for revisorlovens erklæringsbegreb 10.12.2025		

§ 13 Sammenfatning: fem prøvespørgsmål ved enhver erklæring

Praksis kan destilleres til fem spørgsmål, som enhver erklæring bør holdes op imod – og som Revisornævnets kendelser reelt afprøver ét for ét.

1. Hvilken erklæringstype er der tale om? Er erklæringen afgivet med sikkerhed og ikke udelukkende til hvervgivers eget brug, gælder hele pligtapparatet, og revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. § 1, stk. 2, jf. § 16, stk. 1. Er den uden sikkerhed, gælder kun kravet om professionel kompetence og fornøden omhu, jf. § 16, stk. 4. Og er der slet ikke tale om en erklæringsopgave – som ved en retsudpeget skønsmands rapport i 26-00287 – er Revisornævnet uden kompetence.

2. Indeholder erklæringen alle mindstekrav i den rigtige struktur? Konklusion, grundlag, going concern-afsnit, fremhævelser, ansvarstale, oplysninger om andre forhold og udtalelse om ledelsesberetningen – hver med den foreskrevne overskrift, jf. § 5. Underskrift, titel og revisionsvirksomhedens navn skal fremgå tydeligt, og påtegningen må ikke afgives sammen med ikke-godkendte revisorer, jf. § 19, stk. 1.

3. Er der grundlag for at modificere? Både væsentlige fejl og mangler – herunder manglende lovpligtige noteoplysninger, jf. 23-09036 – og manglende bevis udløser modifikation, jf. § 6, stk. 1. Modifikationens styrke skal afspejle forholdets betydning, og er den af så afgørende betydning, at generalforsamlingen ikke bør godkende regnskabet, skal dette oplyses, jf. § 6, stk. 9. Generalforsamlingens efterfølgende godkendelse fritager ikke revisor, jf. 23-11998.

4. Er de selvstændige oplysningspligter opfyldt ved siden af modifikationen? Overtrædelse af bogføringslovgivningen og begrundet formodning om ledelsens erstatnings- eller strafansvar skal **altid** oplyses, jf. § 7, stk. 2, og et forbehold træder ikke i stedet herfor, jf. § 7, stk. 3 og 23-09036. Omvendt kan en fremhævelse aldrig bruges til at neutralisere en modifikationspligt.

5. Kan grundlaget dokumenteres? Nævnets kendelser afgøres i praksis på arbejds papirerne. Ledelseserklæringer, mundtlige svar fra CFO'en eller et »professionelt og troværdigt« fremstående bogholderi er ikke tilstrækkeligt bevis for de væsentligste poster, jf. 25-03983, og en påtegning afgivet efter 3,25 timers arbejde på selve afgivelsesdagen bestod ikke prøven i 24-00876. Selv overvejelser, der **fører til**, at revisor undlader en fremhævelse, skal dokumenteres, jf. 23-09036.

Sanktionerne følger et forudsigeligt mønster: advarsel ved enkeltstående og mindre alvorlige forhold, 25.000-40.000 kr. ved enkelte manglende modifikationer, 50.000-100.000 kr. ved flere væsentlige tilsidesættelser eller going concern-svigt, og 200.000-300.000 kr. med forbud eller frakendelse ved systematiske overtrædelser. Uden for disciplinærsystemet kan urigtige erklæringer og erklæringer afgivet i strid med et forbud straffes efter § 54 og § 8 b med et bødeudgangspunkt på 100.000 kr., jf. AM2025.02.27B, og Erhvervsstyrelsen kan reagere over for virksomheden med tilbagetrækning af årsrapporten og påbud om revision i op til tre regnskabsår, jf. 23/07370.

LOV	Erklæringsbekendtgørelsen § 5	Erklæringsbekendtgørelsen § 6, stk. 1, 9
	Erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2-3	Revisorloven § 1, stk. 2
	Revisorloven § 16, stk. 1, 4	Revisorloven § 8b
	Revisorloven § 19, stk. 1	Revisorloven § 54
PRAKSIS	Byretten · Statsautoriseret revisor idømt bøde på 100.000 kr. for afgivelse af seks sikkerhedserklæringer trods konkurskarantæne 27.02.2025	
	Revisornævnet · Revisor idømt bøde på 100.000 kr. for mangelfuld udvidet gennemgang af konkursramt høreapparatkoncerns årsrapport 20.04.2026	
	Revisornævnet · Revisornævnet afviser klage over skønsrapport – statsautoriseret revisors solvensrapport i civil retssag falder uden for revisorlovens erklæringsbegreb 10.12.2025	
	Revisornævnet · Revisornævnet: Registreret revisor ilagt bøde på 50.000 kr. for utilstrækkelig revision af going concern, grunde og skatteaktiver i BB ApS 17.05.2024	
	Revisornævnet · Registreret revisor idømt bøde på 30.000 kr. for manglende modificering af revisionspåtegning på andelsboligforenings årsregnskab 2022 09.04.2024	
	Revisornævnet · Revisornævnet: Bøde på 40.000 kr. til statsautoriseret revisor for mangelfuld revision af investeringsejendom, utilstrækkelig kundeaccept og manglende fremhævelse af bogføringsovertræk 16.02.2024	
	Erhvervsankenævnet · Stadfæstelse af påbud om revision og tilbagetrækning af årsrapport efter urigtig revisorerklæring 08.12.2023	

REFERENCE	Lovgrundlag		7 paragraffer
	Erklæringsbekendtgørelsen § 5	stk. 1	Erklæringsbekendtgørelsen § 6
	Erklæringsbekendtgørelsen § 7		Revisorloven § 1
	Revisorloven § 16	stk. 1	Revisorloven § 19
	Revisorloven § 44	stk. 1	

MATERIALE	Citerede afgørelser		51 afgørelser
HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS			2
05.02.2014	Revisors erstatningsansvar ved mangelfulde årsregnskaber og spørgsmålet om årsagsforbindelse ved konkurs		87-2011-- og-93-2011
12.10.2012	Højesteretsdom om erstatningsansvar for revisor ved ulovlig kapitalnedsættelse og kravene til revisionspåtegninger		SS 1-17629/2012
LANDSRETTE · ANKEINSTANS			1

02.01.2025 Revisor idømt bøde for brud på uafhængighedsreglerne – landsret stadfæster Revisornævnets kendelse 10916-14050

BYRETTE · FØRSTE INSTANS

1

27.02.2025 Statsautoriseret revisor idømt bøde på 100.000 kr. for afgivelse af seks sikkerhedserklæringer trods konkurskarantæne AM2025.02.27B

REVISORNÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS

44

20.04.2026 Revisor idømt bøde på 100.000 kr. for mangelfuld udvidet gennemgang af konkursramt høreapparatkoncerns årsrapport 25-03983

20.04.2026 Registreret revisor frifundet for klage om tilbageholdelse af regnskabsmateriale efter fratræden 25-06171

20.04.2026 Registreret revisor idømt bøde for utilstrækkelig kundekendskab og manglende revisionsbevis ved revision af bilhandelsselskab 25-08058

20.04.2026 Statsautoriseret revisor idømt bøde for manglende revisionsdokumentation og manglende anvendelse af kvalitetsstyringssystem 25-08297

10.04.2026 Revisornævnet afviser klage over rådgivning om fusion og lukning af driftsselskab – ikke tilstrækkelig tilknytning til erklæringsarbejdet 25-07549

24.03.2026 Revisornævnet afviser klage over uautoriseret erklæring og frifinder revisor for fejl i årsrapporter 25-07866

16.03.2026 Revisornævnet afviser klage over statsautoriseret revisor og revisionsvirksomhed – ISRS 4410-erklæringer forældet og accessorisk virksomhedsansvar bortfalder 25-08632+_25-08954

10.12.2025 Revisornævnet: Revisor frifindes – klage over revisorpåtegning ved overgang fra enkeltmandsvirksomhed til selskab ikke tilstrækkeligt konkretiseret 25-04811

10.12.2025 Bøde på 50.000 kr. for uafhængighedsbrud: Statsautoriseret revisor afgav erklæring for eget selskab under tvangsopløsning 25-07027

10.12.2025 Revisornævnet afviser klage over skønsrapport – statsautoriseret revisors solvensrapport i civil retssag falder uden for revisorlovens erklæringsbegreb 26-00287

04.12.2025 Revisornævnet: Statsautoriseret revisor frifindt for manglende revisionshandling ved massiv udlånssvindel – 3 mod 2 afgørelse 25-00039

14.11.2025 Revisornævnet afviser klage mod statsautoriseret revisor og revisionsvirksomhed – manglende retlig interesse efter salg af kapitalandele i ejendomsselskab 25-04665+25-04666

24.09.2025 Revisornævnet idømmer registreret revisor 200.000 kr. i bøde for uafhængighedsovertrædelse og mangelfuld revisionsdokumentation ved botilbud og holdingselskab (sag 001-2025) 25-00044

24.09.2025 Revisornævnet frifinder registreret revisor: Revisionspåtegning på andelsboligforenings årsregnskab afgivet forud for ikrafttrædelse af ændret andelsboliglov 25-02958

28.08.2025 Revisornævnet: Registreret revisor frifindes for klage om mangelfuld revision af foreningsregnskab – manglende dokumentation fra klager 25-02567

28.08.2025	Revisornævnet frifinder statsautoriseret revisor i sag om regnskabsbehandling af altanrefusion og angivelse af klager som administrator i andelsboligforenings årsrapport (sag 016-2025)	25-03991
14.05.2025	Revisornævnet afviser klage over statsautoriseret revisor – manglende dokumentation for retlig interesse i K/S-erklæringer (sag 066/2024)	24-07818
14.05.2025	Revisornævnet frifinder forhenværende revisor for manglende påpegning af uoverensstemmelse mellem ejerbog og offentligt ejerregister (sag 068-2024)	24-08439
14.05.2025	Revisornævnet afviser klage mod revisionsvirksomhed for undladelse ved ejerbog og ejerregister – kun Erhvervsstyrelsen kan indbringe revisionsvirksomhed selvstændigt	24-08440
10.04.2025	Revisornævnet: Advarsel til registreret revisor for manglende indsendelse af årsregnskaber til Erhvervsstyrelsen og vildledende "Done"-svar	24-08850
10.04.2025	Revisor frifundet: Blank påtegning på andelsboligforenings årsregnskab var ikke i strid med god revisorskik – vedligeholdelsesreserve behøver ikke indgå i andelskroneberegning	24-09951
10.04.2025	Revisornævnet: Registreret revisor og revisionsvirksomhed bødelagt for mangelfuld revision af investeringsejendomme og utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	24-09955
10.04.2025	Revisornævnet pålægger registreret revisor bøde på 40.000 kr. for mangelfuld revision af aktiverede udviklingsprojekter, going concern og manglende anlægsnote (sag 089-2024)	24-11681
15.01.2025	Revisornævnet frifindt minoritetsrevisor for afkræftende konklusion og kommunikation med kapitalejere – overtrædelse af god revisorskik ikke dokumenteret (sag 058/2024)	24-06827
20.12.2024	Revisornævnet frakendte registreret revisor godkendelsen i 3 år for mangelfuld revision og grove hvidvaskovertrædelser (sag 011-2024, 012-2024 og 013-2024)	24-01608
22.08.2024	Revisornævnet: Bøde på 30.000 kr. for manglende supplerende handlinger ved udvidet gennemgang af tre årsregnskaber (sag 014/2024)	24-01621
22.08.2024	Revisornævnet: Statsautoriseret revisor frakendt godkendelse i 3 år og idømt tillægsbøde på 250.000 kr. for 13 grove klagepunkter – revisionsvirksomhed idømt 100.000 kr. i bøde	24-01979_+_24-01973
17.05.2024	Revisornævnet: Registreret revisor ilagt bøde på 50.000 kr. for utilstrækkelig revision af going concern, grunde og skatteaktiver i BB ApS	24-00876
03.05.2024	Revisornævnet pålægger statsautoriseret revisor bøde på 50.000 kr. for mangelfuld going concern-revision og utilstrækkelig professionel skepsis ved revision af pengeinstitut (2017)	23-03475
24.04.2024	Revisornævnet afviser klage fra datterselskab over revisor for forsinket årsrapportsindberetning – BB ApS mangler retlig interesse	23-10365
24.04.2024	Revisornævnet: Bøde på 40.000 kr. for mangelfuld vurderingsberetning ved genoptagelse af selskab efter tvangsopløsning (sag 097-2023)	23-14743
09.04.2024	Registreret revisor idømt bøde på 30.000 kr. for manglende modificering af revisionspåtegning på andelsboligforenings årsregnskab 2022	23-11998

08.04.2024	Revisornævnet: 50.000 kr. bøde for mangelfuld revision af tilgodehavender og going concern i inaktivt selskab – gentagelsestilmælde (sag 073-2023)	23-10546
15.03.2024	Revisornævnet: Bøde for mangelfuld udvidet gennemgang – fejlklassifikation af kapitalejertilgodehavende som tilknyttet virksomhed og manglende forbehold (sag 029-2023)	23-05858
22.02.2024	Revisornævnet: Registreret revisor idømt 200.000 kr. bøde og betinget frakendelse for 10 overtrædelser af god revisorskik og uafhængighedsregler (sag 021-2023)	23-04081
16.02.2024	Revisornævnet: Bøde på 40.000 kr. til statsautoriseret revisor for mangelfuld revision af investeringsejendom, utilstrækkelig kundeaccept og manglende fremhævelse af bogføringsovertræk	23-09036
31.01.2024	Revisornævnet frifinder revisor for forbehold om ejendomsvurdering – udkast til revisionspåtegning pådrog ikke ansvar; valuarfirma afvist for manglende retlig interesse	6-f98474e-7302-4fa2-a5c9-002f2
24.11.2023	Revisornævnet: Advarsel til statsautoriseret revisor for erklæring om tilbagebetaling af ulovligt kapitalejrlån uden tilstrækkelig dokumentation	23-02309
24.11.2023	Revisornævnet: Registreret revisor ikendt 75.000 kr. bøde og 2-årigt revisionsforbud – Revisionsvirksomhed ikendt 100.000 kr. bøde for systematiske erklæringsfejl og mangelfuld kvalitetsstyring	23-08215
24.11.2023	Registreret revisor AA ikendt bøde på 75.000 kr. for mangelfuld revision og manglende forbehold i revisionspåtegninger for CC ApS og DD ApS	23-09063
15.11.2023	Revisornævnet: Forsinket årsrapport medførte tvangsopløsning – ingen tillægsstraf for allerede sanktioneret revisor, klage mod revisionsvirksomhed afvist	23-03117
23.08.2023	Revisornævnet pålægger bøde på 25.000 kr. for utilstrækkelig revisionsdokumentation vedrørende urevideret datterselskab og franchiserettigheder (sag 050-2022)	22-15213
08.08.2023	Revisornævnet frifinder statsautoriseret revisor BB for brud på uafhængighed og god revisorskik ved revision af fællesejede selskaber med stridende kapitalejere	23-01118
08.08.2023	Revisornævnet tildeler advarsel til registreret revisor for undladt indberetning af årsrapport – selskab sendt til tvangsopløsning (sag nr. 004-2023)	23-01232

ERhvervsankenævnet · Nævn / Klageinstans

3

08.12.2023	Stadfæstelse af påbud om revision og tilbagetrækning af årsrapport efter urigtig revisorerklæring	23/07370
29.11.2017	Revisornævnet: Statsautoriseret revisor ikendt påtale for utilstrækkelig revisionsdokumentation i tre selskaber	17/00955
11.04.2012	Erhvervsankenævnet ophæver påtale mod revisorer for manglende konsultation i sag om IFRS-overholdelse	2011-0024528

FORARBEJDE **Betænkninger**

2 referencer

Revisorlovgivning - uafhængighed og liberalisering

nr. 1411 · 2002 · Økonomi- og Erhvervsministeriet

Revisorlovgivning - I internationalt perspektiv

nr. 1478 · 2006 · Økonomi- og Erhvervsministeriet
