

---

**Revisornævnets**

**Årsberetning**

**2021**

---

---

**Revisornævnets  
Årsberetning 2021**

**Afgivet i henhold til § 19 i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om  
Revisornævnet som senest ændret ved bekendtgørelse nr. 39 af 15. januar  
2021.**

---

## Indhold

1. Formandens beretning for 2021 .....	5
2. Nævnets kontaktoplysninger .....	6
3. Nævnets sammensætning i 2021 .....	7
4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar .....	8
4.1. Hvem kan klage? <sup>1</sup> .....	8
4.2. Koster det noget at klage? <sup>2</sup> .....	8
4.3 Hvem kan der klages over? <sup>3</sup> .....	8
4.4. Hvad kan der klages over? <sup>4</sup> .....	8
4.5. Gælder der en klagefrist? <sup>5</sup> .....	9
4.6. Hvordan klages der? <sup>6</sup> .....	9
4.7. Hvordan behandles sagen? <sup>7</sup> .....	9
4.8 Hvad kan Nævnets afgørelse gå ud på? <sup>8</sup> .....	9
4.9. Hvornår kan Nævnets afgørelse forventes? .....	10
4.10. Er det muligt at klage over Nævnets afgørelse? <sup>9</sup> .....	10
4.11. Hvor kan man læse mere? .....	10
5. Årets statistik.....	11
6. Revisornævnets praksis i beretningsperioden .....	13
6.1. Revisornævnets kompetence og reaktionsmuligheder .....	13
6.1.1. Personel kompetence.....	13
6.1.2. Saglig kompetence .....	14
6.2. Disciplinæransvaret.....	18
6.3. Påtaleret.....	18
6.3.1. Retlig interesse .....	18
6.3.2. Udøvelse af klagebeføjelse - repræsentation og succession .....	24
6.3.3. Forældelse .....	24
6.3.4. Klagens indhold og form.....	24
6.4. Erklæringsarbejde .....	29
6.4.1. Erklæringsafgivelse.....	29
6.4.2. Ikke udelukkende til hvervgivers brug.....	34
6.4.3. Væsentlige mangler.....	34
6.4.3.1. Mangler ved registreringen .....	34
6.4.3.2. Inhabilitet .....	34
6.4.3.2.1. Inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser .....	35
6.4.3.2.2. Inhabilitet – øvrige sager om inhabilitet.....	53

6.4.4. Kvalitetsmangler ved selve erklæringen .....	61
6.4.4.1. Hvor meget kan der kræves af revisors revision.....	62
6.4.4.2. Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen.....	73
6.4.4.3. Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion .....	80
6.4.4.4. Andelsboligforeninger .....	95
6.4.4.5. Forvaltningsrevision.....	98
6.4.4.6. Frifindelse eventuelt kombineret med afvisning.....	100
6.4.4.7. Udvidet gennemgang .....	102
6.4.5. Adfærdsmangler.....	106
6.5. Tilsynsmyndigheden .....	106
6.5.1. Mangler ved kvalitetsstyringssystem .....	106
6.5.1.1. Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet .....	106
6.5.1.2. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet (og evt. installeret), men ikke taget i brug .....	106
6.5.1.3. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet, installeret og taget i brug, men systemet lever efter sit indhold ikke op til gældende krav.....	106
6.5.1.4. Når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig. ....	106
6.6.2. Gentagelsesvirkning.....	110
6.6.2.1. Princippet i straffelovens § 81 .....	110
6.6.2.2. Princippet i straffelovens § 89 .....	115
6.6.2.3. Princippet i straffelovens § 81 og 89 i kombination .....	115
6.6.3. Frakendelse .....	115
6.6.3.1. Ubetinget frakendelse .....	115
6.6.3.2. Betinget frakendelse.....	116
6.6.4. Andre forhold af betydning for strafudmålingen .....	117
6.7. Visse sagsbehandlingsspørgsmål .....	120
6.7.1. Visse sagsbehandlingsspørgsmål - Genoptagelse af afgjort sag .....	121
6.7.2. Visse sagsbehandlingsspørgsmål - Edition af revisors arbejdspapir og bevisbedømmelse. ....	121
6.7.3. Visse sagsbehandlingsspørgsmål – Krav om lægeerklæring er i strid med databeskyttelsesloven.....	122
6.7.4. Aktindsigt.....	123
6.8. Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser .....	123

## 1. Formandens beretning for 2021

Hermed afgives beretning for Revisornævnet for 2021.

Revisornævnet genoptog i 2021 en mere normal virksomhed efter nedlukningen i 2020.

Nævnet har fortsat holdt en del møder elektronisk, men der har i højere grad end i 2020 også været afholdt møder med fysisk fremmøde.

Der er i alt pålagt bøder for 7.605.000 kr.

Ved lov nr. 624 af 19. maj 2020 ændredes bl.a. revisorlovens § 47c, stk. 2, således, at kendelser, ved hvilke en revisor er fundet skyldig i en disciplinærsag, fremover, dvs. fra den 1. juli 2020, offentliggøres med navn, såfremt der er tale om en fysisk person. Det vil indebære, at Nævnets afgørelser fremover kan virke som en advarsel over for offentligheden vedrørende den pågældende revisor. Offentliggørelse af navnet sker dog ikke i de tilfælde, hvor den pågældende alene er meddelt en advarsel.

Nævnet har i årets løb modtaget 105 sager, hvilket er en ikke uvæsentlig stigning i sammenligning med de 89 sager, der blev modtaget i 2020. I forhold til 2019 er der tale om mere end en fordobling, i det dog bemærkes, at sagstilgangen i 2019 var ekstraordinært lav.

Den meget betydelige sagstilgang må i høj grad ses i lyset af, at Erhvervsstyrelsen, som også omtalt i forrige årsberetning, har iværksat en omfattende undersøgelse af i hvilket omfang, godkendte revisorer har bestyrelsesposter eller investeringer, der kan medføre tvivl om deres uafhængighed. Dette har givet anledning til et betydeligt antal sager i beretningsåret. Nævnets praksis på området, ikke mindst størrelsen af de udmålte bøder, har givet anledning til en vis kritik i revisorkredse, ligesom nogle af Nævnets kendelser er indbragt for domstolene.

Nævnet har ikke i beretningsåret haft anledning til at frakende en indklaget revisor dennes godkendelse ubetinget. Derimod er der i et enkelt tilfælde sket betinget frakendelse.

Nævnet har ikke i beretningsåret modtaget sager, der er omfattet af revisorlovens §§ 44a- 44b om tilsidesættelse af de pligter, der påhviler visse virksomheder af interesse for offentligheden mv.

Henrik Bitsch  
Formand

## 2. Nævnets kontaktoplysninger

---

Revisornævnet  
Toldboden 2  
8800 Viborg

Telefon 72 40 56 00

Sekretariatets åbningstid: Hverdage fra kl. 9.00 – 15.00

Sekretariatet er i løbet af 2021 blevet betjent af:

Juridisk sekretær Cecilie Kruse  
Fuldmægtig Daniel Munck Søre Jensen  
Fuldmægtig Camilla Lützner  
Fuldmægtig Mia Cecilie Jørgensen  
Fuldmægtig Simon Thorgaard Skou  
Afdelingsleder Sarah Stenberg Dam  
Kontorfuldmægtig Dorthe Hylleberg

Nævnets hjemmeside: Revisornævnet i Nævnenes Hus

Nævnets e-mailadresse: [revisor@naevneneshus.dk](mailto:revisor@naevneneshus.dk)

### **3. Nævnets sammensætning i 2021**

#### **Formandskab:**

Formand: Landsdommer Henrik Bitsch.

Næstformand: Dommer Marianne Madsen.

#### **Godkendte revisorer:**

Statsautoriseret revisor Poul Erik Gram Olsen, Ernst & Young

Statsautoriseret revisor Jens Otto Damgaard, JOD Advice

Statsautoriseret revisor Jørn Haagensen, Jørn Haagensen Statsautoriseret Revisionselskab

Statsautoriseret revisor Sten Lauritzen, Christensen Kjærulff

Statsautoriseret revisor Rikke Lund-Kühl, PwC

Statsautoriseret revisor Søren Loyola Bro Søndergaard, Revision Plus

Statsautoriseret revisor Per Kristensen, 2+ Revision Statsaut. Revisorer ApS

Statsautoriseret revisor Jens Skovby, RevisorGruppen Danmark

Statsautoriseret revisor Morten Elbæk Jensen, PwC

Statsautoriseret revisor Jan Bo Hansen, Deloitte

Registreret revisor Peter Rose, Registreret Revisionsvirksomhed Peter Rose

Registreret revisor Dorte Lodahl Krusaa, Dansk Revision

#### **Repræsentanter for regnskabsbrugere:**

Advokat Ulla Brandt, Dansk Erhverv

Afdelingsdirektør Bo Dam Klausen, Nordea

Senior vice president Britta Veis Jensen, Danish Crown

Advokat Bjørn Baltzer Carlsen, Prolex Advokaterne

Chefkonsulent Kristian Koktvedgaard, Dansk Industri

Erhvervsjuridisk chef Sven Petersen, Dansk Erhverv

Underdirektør Terese Dissing, Danske Bank

Chief Audit Executive Dorthe Tolborg, Danske Bank

Funktionsdirektør Jens Borum, Jyske Bank

Konsulent Annette Schmidt

CEO Henrik G. Bak, Haldor Topsøe Holding

Videnspartner Jan E. Schmidt, TEKNIQ Arbejdsgiverne

## 4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar

I oversigtsform gives her svar på 11 af de hyppigst forekommende spørgsmål. Svarene er tænkt som en kortfattet information og kan derfor kun afspejle de vigtigste hovedregler. I øvrigt henvises til afsnit 6 om Nævnets praksis.

### 4.1. Hvem kan klage?<sup>1</sup>

Man kan kun klage, hvis man har en **anerkendelsesværdig interesse i at klage**. Heri ligger først og fremmest, at klageren har været kunde hos revisor. Hvis klageren ikke har været kunde, kan man kun klage, hvis man på anden måde er blevet berørt af det arbejde, som revisor har udført, navnlig ved at have disponeret i tillid til rigtigheden af det pågældende arbejde.

### 4.2. Koster det noget at klage?<sup>2</sup>

Det koster et **gebyr på 500 kr.** at klage til Nævnet (kun enkelte myndigheder er fritaget). Gebyret kan indbetales til Danske Bank, registreringsnummer 0216 kontonummer 4069209580. Man får gebyret tilbagebetalt, hvis man helt eller delvist får medhold i sin klage.

### 4.3 Hvem kan der klages over?<sup>3</sup>

Der kan kun klages over en **godkendt revisor, dvs. at revisor skal være statsautoriseret eller registreret revisor**. I visse særlige tilfælde kan der også klages over andre end revisorer, jf. revisorlovens § 44a. Hvis revisor har været godkendt, men ikke længere er det (f.eks. fordi revisor har deponeret sin godkendelse), kan der alligevel klages, når klagen angår et arbejde, som er udført, mens revisor stadig havde sin godkendelse. Private klagere (og de fleste myndigheder) kan ikke nøjes med at klage over revisionsvirksomheden. Klagen skal være rettet mod revisor personligt, og navnet på den pågældende revisor skal derfor altid fremgå af klagen.

### 4.4. Hvad kan der klages over?<sup>4</sup>

I almindelighed kan private klagere (og de fleste myndigheder) kun klage over en **erklæring** og den bistand, som revisor har ydet i den forbindelse. Hvis revisor ikke har påtaget sig at afgive en erklæring – f.eks. en revisionspåtegning på et regnskab – har Nævnet ikke mulighed for at behandle en klage. Der kan derfor ikke klages over rene rådgivningsopgaver eller over bistand, som ikke har resulteret i, at revisor har afgivet en erklæring. Nævnet tager heller ikke stilling til, om revisor har handlet erstatningsansvarspådragende.

Nævnet kan aldrig tage stilling til rimeligheden af revisors honorar. Her henvises til Responsumudvalget i FSR.



#### 4.5. Gælder der en klagefrist?<sup>5</sup>

Det er en betingelse for at få en klage behandlet, at den erklæring, som klagen angår, ikke er 5 år gammel eller mere på det tidspunkt, hvor Nævnet modtager klagen.

#### 4.6. Hvordan klages der?<sup>6</sup>

Klagen skal indgives skriftligt til [revisor@naevneneshus.dk](mailto:revisor@naevneneshus.dk) eller til Nævnets postadresse.

#### 4.7. Hvordan behandles sagen?<sup>7</sup>

Inden Nævnet kan tage stilling til sagen, skal hver af parterne have lejlighed til at fremkomme med sin beskrivelse af sagens forløb. Dette sker under sagens forberedelse, hvor hver af parterne har adgang til at afgive to indlæg og til at indsende de dokumenter, som parten ønsker, at Nævnet skal tage i betragtning ved afgørelsen. Den revisorerklæring, der klages over, skal altid indsendes.

Enhver af parterne – dvs. både klager og den indklagede – kan endvidere anmode om at møde personligt i Nævnet og redegøre for sagen, inden Nævnet træffer sin afgørelse. I så fald skal anmodning herom indgives skriftligt til Nævnets sekretariat inden afslutning af sagens forberedelse.

Hvis ingen af parterne har ønske om at komme personligt til stede i Nævnet, vil Nævnet behandle sagen alene på grundlag af de foreliggende skriftlige oplysninger, der fremgår af de dokumenter og indlæg, som fra begge sider er indsendt til Nævnet.

Parterne har adgang til at lade sig repræsentere af f. eks. en advokat, men må i så fald selv afholde udgifterne hertil. Nævnet har ikke mulighed for at beskikke advokat for en part.

#### 4.8 Hvad kan Nævnets afgørelse gå ud på?<sup>8</sup>

Nævnet vil normalt ved sin afgørelse tage stilling til, om revisor har overholdt de regler, som gælder for udførelsen af den pågældende erklæringsopgave, og vil typisk bedømme, om revisor har handlet i overensstemmelse med god revisorskik.

Hvis Nævnet finder, at der ikke er grundlag for kritik af revisors erklæringsarbejde, vil afgørelsen falde ud til **frifindelse** af revisor.

Finder Nævnet derimod, at revisor ikke har overholdt de gældende regler, kan Nævnet meddele revisor en **advarel** eller pålægge revisor en **bøde**, som tilfalder statskassen.

I alvorlige tilfælde kan Nævnet også **frakende** revisor godkendelsen (beskikkelsen som registreret eller statsautoriseret revisor). Dette kan ske såvel betinget som ubetinget. Revisor kan også frakendes retten til at udøve visse typer virksomhed. Der kan ligeledes pålægges de ledelsesmedlemmer, der er omfattet af § 44a, advarel, bøde, og frakendelse af retten til at være ledelsesmedlem.

Andre reaktionsmuligheder har Nævnet ikke. Nævnet kan således navnlig ikke pålægge revisor at yde erstatning eller bestemme, at revisor har fortabt retten til honorar.

Nævnet kan aldrig tilkende den vindende part sagsomkostninger fra den tabende part i sagen. Parterne må derfor selv bære deres eventuelle udgifter til sagen, f. eks. rejseomkostninger til Nævnet eller udgifter til advokat.

#### **4.9. Hvornår kan Nævnets afgørelse forventes?**

Nævnets gennemsnitlige sagsbehandlingstid, dvs. fra klagen modtages til en afgørelse foreligger, har i beretningsåret ligget på 6,6 mdr.

#### **4.10. Er det muligt at klage over Nævnets afgørelse?<sup>9</sup>**

Den part, der er utilfreds med en afgørelse, kan få sagen prøvet ved domstolene.

#### **4.11. Hvor kan man læse mere?**

De gældende regler for Nævnets virksomhed kan læses på Nævnets hjemmeside, hvor revisorloven og den gældende bekendtgørelse om Revisornævnet kan findes under fanen "OM NÆVNET".

**Noter:** "RL" henviser til revisorloven, medens "BKG" henviser til bekendtgørelsen om Revisornævnet.

1. RL § 43, stk. 6, samt RL § 44a, stk. 3.
2. BKG § 7, stk. 3, samt § 17, stk. 3.
3. RL § 43, stk. 3, jf. § 44, stk. 1-4, RL § 43, stk. 4, jf. § 44, stk. 6, samt RL § 44a, stk. 1, jf. § 44b, stk. 1-2. Kun Erhvervsstyrelsen kan indklage en revisionsvirksomhed direkte, jf. RL § 43, stk. 5.
4. RL § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 2 og 3.
5. RL § 46.
6. BKG § 7, stk. 1.
7. BKG § 10.
8. RL § 44, stk. 1-4 og 6, samt RL § 44b, stk. 1-2.
9. RL §§ 51, stk. 3, 52, samt 52a.

## 5. Årets statistik

### Afgjorte sager:

I beretningsåret 2021 er i alt 94 sager blev afsluttet.

6 sager faldt ud til frifindelse

En sag medførte betinget frakendelse af godkendelsen som revisor.

Der er pålagt bøder for 7.605.000 kr.

Der er i et enkelt tilfælde meddelt en advarsel

6 sager er afgjort ved formandsafvisning, jfr. revisorlovens § 43, stk. 6.

4 sager afgjort ved nævnsbeslutning

6 sager er afvist eller henlagt af sekretariatet

6 sager er tilbagekaldt af klager.

### Indkomne sager:

39 sager er modtaget fra private

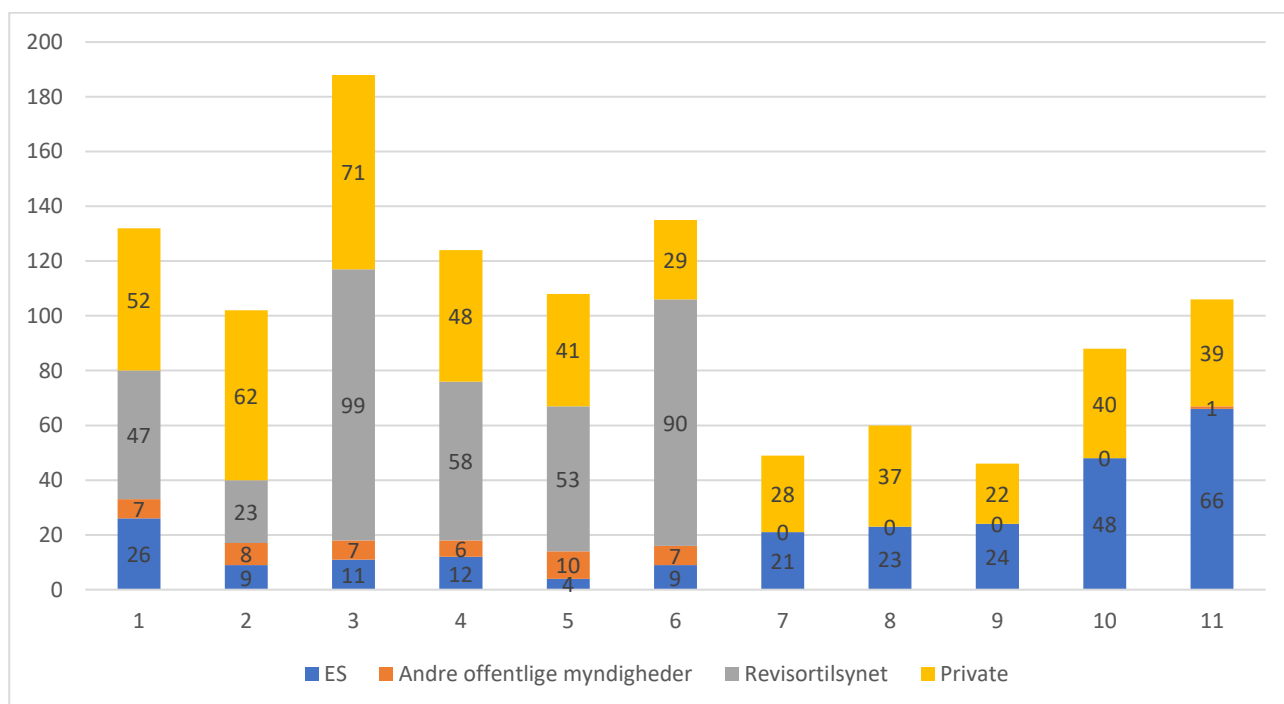
66 sager er modtaget fra Erhvervsstyrelsen

Der er ikke i øvrigt modtaget sager fra offentlige myndigheder

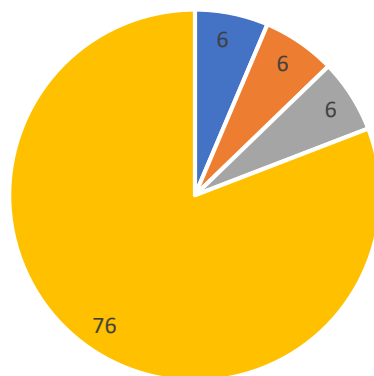
Der er i alt modtaget 105 klager i beretningsåret.

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid har været på 5,1 måneder jf.

<https://naevneneshus.dk/sagsbehandlingstider/historisk-sagsbehandlingstid/>

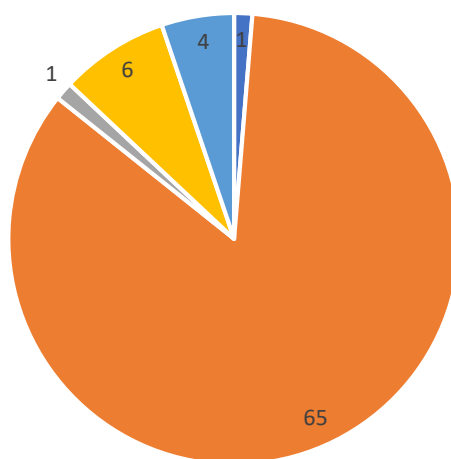


### Fordeling af afgørelser i 2021



■ Tilbagekaldte klager ■ Henlagte sager/afvist af nævnssekretariat ■ Formandafvisninger ■ Nævnsbehandlinger

### Fordeling af nævnsbehandlede sager i 2021



■ Advarsel ■ Bøde ■ (Betinget) frakendelse ■ Frifindelse ■ Afvist ved nævnsbehandling

## 6. Revisornævnets praksis i beretningsperioden

I det følgende er gengivet korte referater af de kendelser, som Revisornævnet har afsagt i 2021. Der henvises endvidere til tidligere årsberetninger. Den måde, som kendelserne er rubriceret under de enkelte afsnit på, er i det væsentlige samstemmende med tidligere årsberetninger.

### 6.1. Revisornævnets kompetence og reaktionsmuligheder

Revisornævnet kan både behandle klager over revisor personligt og over revisionsvirksomheder. For den private klager er adgangen til at klage over en revisionsvirksomhed begrænset til at være accessorisk i forbindelse med en klage over revisor personligt. Erhvervsstyrelsen kan som eneste myndighed herudover indbringe en klage over en revisionsvirksomhed for Revisornævnet, jf. revisorlovens § 43, stk. 5.

Revisornævnets personelle kompetence fremgår af revisorlovens § 43, stk. 3, sammenholdt med lovens § 1, stk. 2 og 3, samt definitionen af "godkendte" revisorer, der omfatter statsautoriserede og registrerede revisorer, revisorer, der er godkendt i medfør af lovens § 10 til at udføre opgaver i Danmark på linje med statsautoriserede og registrerede revisorer, samt endvidere revisorer omfattet af lovens § 11.

Revisornævnets saglige kompetence fremgår af revisorlovens § 43, stk. 3, 4 og 5, og § 43a sammenholdt med lovens § 1, stk. 2 og 3, samt § 1 i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet som ændret ved bekendtgørelse nr. 39 af 15. januar 2021 om ændring af bekendtgørelse om Revisornævnet.

#### 6.1.1. Personel kompetence

Det er afgørende for Revisornævnets kompetence til at behandle en klage, at revisor på tidspunktet for sin erklæringsafgivelse var godkendt og registreret i det offentlige register over godkendte revisorer. At en revisor eller revisionsvirksomhed efter erklæringsafgivelsen, men før Revisornævnet har truffet afgørelse i en sag, deponerer sin godkendelse eventuelt efter at være pensioneret, eller hvor en godkendelse bortfalder på grund af revisor/revisionsvirksomhedens konkurs, afskærer ikke Revisornævnet fra at realitetsbehandle en klage.

#### Sag 58/2020. Kendelse af 5. marts 2021.

Den indklagede revisor havde inden Revisornævnet afsagde kendelse deponeret sin godkendelse som registreret revisor.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis herom:

*"Det fremgår af sagen, at ... har deponeret sin godkendelse som registreret revisor, men idet han havde godkendelse på tidspunktet for erklæringens afgivelse, kan Nævnet behandle klagen."*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser), hvor sagen er yderligere refereret.

#### Sag 73/2020. Kendelse af 5. marts 2021.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis herom:

*”Det fremgår af sagen, at ... har deponeret sin godkendelse som statsautoriseret revisor, men idet han havde godkendelse på tidspunktet for erklæringens afgivelse, kan Nævnet behandle klagen.”*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser), hvor sagen er yderligere refereret.

#### Sag 79/2020. Kendelse af 12. april 2021.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

##### ”Sagens formalitet

*Det er afgørende for Revisornævnets kompetence til at behandle en klage, at revisor på tidspunktet for sin erklæringsafgivelse var godkendt og registreret i det offentlige register over godkendte revisorer. At en revisor efter erklæringsafgivelsen, men før Revisornævnet har truffet afgørelse i en sag, deponerer sin godkendelse, afskærer ikke Revisornævnet fra at realitetsbehandle en klage. Dette gælder så meget desto mere i et tilfælde, hvor indklagede selv oplyser, at han ikke længere afgiver erklæringer med sikkerhed, men fortsat er godkendt og registreret i det offentlige register over godkendte revisorer.*

*Revisornævnet finder således, at Revisornævnet i denne sag – hvor indklagede afgav sin revisionspåtegning den 3. april 2017, på hvilket tidspunkt indklagede var godkendt og registreret i det offentlige register over godkendte revisorer - har kompetence til at behandle klagen.”*

Også relevant under afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen), afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81) og afsnit 6.7.3. visse sagsbehandlingsspørgsmål – krav om lægeerklæring er i strid med databeskyttelsesloven).

#### Sag 19/2021. Kendelse af 15. september 2021.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”Indledningsvis bemærkes, at det forhold, at indklagede har deponeret sin godkendelse, ikke medfører, at Revisornævnet ikke er kompetent til at behandle en klage, der angår revisionserklæringer afgivet forud for denne deponering.”*

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser) og afsnit 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89).

#### Sag 45/2021. Kendelse af 15. september 2021.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”Indledningsvis bemærkes, at det forhold, at indklagede har deponeret sin godkendelse, ikke medfører, at Revisornævnet ikke er kompetent til at behandle en klage, der angår revisionserklæringer afgivet forud for denne deponering.”*

Også relevant under afsnit 6.4.4.3. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – manglende forbehold og manglende modificeret konklusion).

### **6.1.2. Saglig kompetence**

Efter revisorlovens § 43, stk. 3, kan klager over revisors udførelse af opgaver efter lovens § 1, stk. 2 og 3, behandles af Revisornævnet. Afgørende er, at der er tale om en af revisor påtaget

erklæringsafgivelse, samt at erklæringsafgivelsen ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Revisorlovens udgangspunkt er således efter lovens formulering og forarbejder, at Revisornævnets saglige kompetence omfatter behandlingen af klager over revisors erklæringsafgivelse, der er revisors kerneydelse som offentlighedens tillidsrepræsentant, og udgangspunktet er derfor også, at klage over rådgivning ikke kan realitetsbehandles af Revisornævnet, heller ikke såfremt denne rådgivning er ydet i tilknytning til en revisionsopgave. Afgrænsningen af Revisornævnets kompetence beror i de konkrete klagesager på et "hårfint" skøn over, hvorvidt revisors handling, fx rådgivning, er tæt nok knyttet til og forbundet med revisors erklæringsafgivelse som offentlighedens tillidsmand til, at Revisornævnet alligevel kan behandle klagen. I beretningsåret har Revisornævnet taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt Revisornævnets saglige kompetence omfatter en klage over, at der ikke af en revisor var oprettet aftalebreve, jf. sag 39/2021.

Ved erklæringer uden sikkerhed efter revisorlovens § 1, stk. 3, - hvor Revisornævnets kompetence er yderligere indskrænket - medfører ovenstående endvidere, at erklæringer om assistance med regnskabsopstilling - opgaver, hvor revisor opstiller et regnskab på baggrund af virksomhedens bogføring - ikke er omfattet af Revisornævnets kompetence, fordi revisor ikke udfører revision, udvidet gennemgang eller review, og derfor ikke i de tilfælde afgiver en erklæring, som udtrykker nogen grad af sikkerhed.

Efter revisorlovens § 43, stk. 6, kan Revisornævnets formand blandt andet afvise klager, der ikke er omfattet af nævnets kompetence.

#### Sag 84/2020. Kendelse af 29. april 2021.

En privat klager, der var medlem af en andelsboligforening, havde blandt andet klager over, at revisor ikke havde foretaget revision af oplysningerne i nøgleoplysningsskemaet.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens formalitet, herunder spørgsmålet om, hvorvidt en klage angår selve den af revisor afgivne erklæring.

” Formalitet.

...

*2. Efter revisorlovens § 1, stk. 2, finder loven anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisorers udtalelser om ledelsesberetninger i henhold i årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Efter revisorlovens formulering og forarbejder er Revisornævnets saglige kompetence begrænset til alene at omfatte behandlingen af klager over revisors erklæringsafgivelse, der er revisors kerneydelse som offentlighedens tillidsrepræsentant. Forhold, der påklages til Revisornævnet, skal således relatere sig til en af revisor afgivet erklæring, og Revisornævnet har som følge heraf ikke kompetence til at behandle klager over en revisors rådgivning.*

....

*På denne baggrund realitetsbehandler Revisornævnet klagen over, at indklagede ikke har foretaget revision af oplysningerne i nøgleoplysningsskemaet, men afviser øvrige klager, der måtte være indeholdt i klagers klageskrivelse.”*

Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse), afsnit 6.3.4. (klagens indhold og form), afsnit 6.4.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - andelsboligforeninger), hvor klagens revisionsmæssige del er refereret, og afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

#### Sag 34/2021. Beslutning af 8. september 2021.

En privat klager havde – således som formanden for Revisornævnet har forstået klagen – klaget over den indklagedes revisors skatterådgivning.

Følgende fremgår af formanden for Revisornævnets præmis vedrørende sagens formalitet:

*”Det følger af § 1, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet, at nævnet bl.a. behandler klager over, at en godkendt (statsautoriseret eller registreret revisor) ved udøvelsen af opgaver i henhold til § 1, stk. 2 og 3, i revisorloven, tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører jf. revisorlovens § 43, stk. 3.*

*Klager, der ikke er omfattet af nævnets kompetence, kan af nævnets formand afvises fra behandling jf. § 9, nr. 1, i bekendtgørelsen om Revisornævnet jf. Revisorlovens § 43, stk. 6, 4. pkt.*

*Ifølge revisorlovens § 1, stk. 2, finder loven anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Efter revisorlovens § 1, stk. 3, finder visse af lovens bestemmelser ligeledes anvendelse ved revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Derimod har nævnet ikke kompetence til at behandle klager over revisors rådgivning på andre områder.*

*Efter revisorlovens formulering og forarbejder er nævnets saglige kompetence begrænset til alene at omfatte behandlingen af klager over revisors erklæringsafgivelse, der er revisors kerneydelse som offentlighedens tillidsrepræsentant, og udgangspunktet er derfor, at klager over rådgivning ikke kan realitetsbehandles af Revisornævnet. Det er afgørende for, at Revisornævnet kan behandle en klage, at revisor har erklæret sig efter revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, om det forhold klagen angår. Klages der over øvrige forhold, som eksempelvis mangelfuld rådgivning, herunder skatterådgivning, skal forholdet relatere sig til erklæringsafgivelsen. Det forhold, at en godkendt revisor alene har assisteret med andet end erklæringsafgivelse, uden samtidig at have afgivet en erklæring i revisorlovens forstand, falder uden for Revisornævnets kompetence.*

*I klageskrivelsen af 23. april 2021 har klager opstillet to klagepunkter. Disse må forstås at omhandle; 1) indklagedes rådgivning vedrørende klagers og klagers virksomheds skatteforhold og 2) indklagede manglende rådgivning i relation til ansøgning om covid-19 relateret kompensation. Det er klagers opfattelse, at det fremlagte regnskab og den tilhørende erklæring om opstilling af regnskab indeholder væsentlige fejl og mangler, som har medført skønsmæssig forhøjelse af hans skatteansættelse i 2016*

*Klagen forstås herefter således, at denne vedrører indklagedes skattemæssige rådgivning af klager. Da klager på trods af opfordringer hertil ikke nærmere har konkretiseret klagepunkterne med henvisninger til, hvorved indklagede i forbindelse med sin erklæringsafgivelse, har handlet i strid med de pligter, som stillingen medfører, findes det ikke godtgjort, at indklagedes rådgivning relaterer sig til de af indklagede afgivne erklæringer.*

*Klagen er derfor ikke undergivet nævnets kompetence jf. § 1, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelse om Revisornævnet. Som følge heraf afvises klagen fra behandling i Revisornævnet, jf. § 9, nr. 1, i bekendtgørelse om Revisornævnet jf. § 43, stk. 6, 4. pkt. i Revisorloven.”*

Klagen blev herefter afvist.

Sag 80/2021. Beslutning af 1. oktober 2021.

En klager fremsendte følgende klage til Revisornævnet:

”Klage vedr. ...

*Ovennævnte er revisor for min eksmand. vedkommende har flyttet mit rentefradrag (rubrik 41 og 42 vedr. vores fælles ejendom) over til min eksmand.*



*Rentefradraget stod anført på min forskudsopgørelse for 2020 og blev flyttet uden mit vidne eller samtykke. På trods af gentagne opfordringer (både via telefon og mail), nægter ... at rette fradraget tilbage. Jeg fraflyttede ejendommen i Maj 2020 og ejer stadig 50% den dag i dag.*

*Skilsmissen blev endelig i Juni 2021. Jeg betaler desuden ejendomsværdiskat af ejendommen. Jeg finder det utilstedeligt at vedkommende ændre i min forskudsopgørelse uden mit samtykke og derefter nægter at rette det."*

Følgende fremgår af formanden for Revisornævnets afgørelse:

*"Det følger af § 1, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet, at nævnet behandler klager over, hvorvidt en godkendt (statsautoriseret eller registreret revisor) ved udøvelsen af opgaver i henhold til § 1, stk. 2 eller 3 i revisorloven, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører jf. revisorlovens § 43, stk. 3.*

*Klager, der ikke er omfattet af nævnets kompetence, kan af nævnets formand afvises fra behandling jf. § 9, nr. 1, i bekendtgørelsen om Revisornævnet jf. revisorlovens § 43, stk. 6, 4. pkt.*

*Af Erhvervsstyrelsens offentlige register over godkendte revisorer fremgår der ingen registrering af, at .... skulle være godkendt revisor. Da klager ikke på anden måde har fremlagt dokumentation herfor, har Revisornævnet ikke kompetence til at behandle klagen.*

*Som følge heraf afvises klagen, jf. § 9, nr. 1, i bekendtgørelsen om Revisornævnet."*

Klagen blev som anført afvist ved en formandsafgørelse.

#### Sag 39/2021. Kendelse af 11. oktober 2021.

En privat klager havde rejst følgende klagepunkter:

1. Indklagede ikke har udarbejdet et aftalebrev vedrørende afgivelse af vurderingsberetning af 16. juni 2015 omkring udlodning af fordring (kapitalejerlån)
2. Indklagede ikke har udarbejdet et aftalebrev vedrørende afgivelse af review erklæring af 30. oktober 2015 omkring mellembalance for perioden 1. januar 2015 – 29. oktober 2015
3. Indklagede ikke har udarbejdet et aftalebrev vedrørende afgivelse af vurderingsberetning af 30. oktober 2015 omkring udlodning af fordring (kapitalejerlån)
4. Indklagede ikke har udarbejdet et aftalebrev vedrørende afgivelse af erklæring af 30. oktober 2015 omkring lovliggørelse af udlån til kapitalejer

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis for så vidt angår spørgsmålet, om Revisornævnets saglige kompetence omfatter en klage over, at der ikke af en revisor er oprettet aftalebreve:

*"....2. Efter revisorlovens § 43, stk. 3, kan klager som anført ovenfor over revisors udførelse af opgaver efter lovens § 1, stk. 2 og 3, behandles af Revisornævnet. Afgørende er, at der er tale om en af revisor påtaget erklæringsafgivelse, samt at erklæringsafgivelsen ikke udelukkende er bestemt til hvergiverens eget brug. Revisorlovens udgangspunkt er således efter lovens formulering og forarbejder, at Revisornævnets saglige kompetence omfatter behandlingen af klager over revisors erklæringsafgivelse, der er revisors kerneydelse som offentlighedens tillidsrepræsentant, og udgangspunktet er derfor også, at klage over rådgivning eller andre opgaver, der ikke har nær tilknytning til revisors erklæringsafgivelse, ikke kan realitetsbehandles af Revisornævnet, heller ikke såfremt denne rådgivning eller anden ydelse er ydet i tilknytning til en revisionsopgave.*

*Afgrænsningen af Revisornævnets kompetence beror i de konkrete klagesager på et skøn over, hvorvidt revisors handling, fx udarbejdelse af aftalebrev, er tæt nok knyttet til og forbundet med revisors erklæringsafgivelse som offentlighedens tillidsrepræsentant.*

*Alle klagepunkter i denne sag angår, at indklagede har undladt at udarbejde skriftlige aftalebreve for de konkrete 4 erklæringsopgaver - afgivelse af vurderingsberetninger (klage 1 og 3), klage over afgivelse af review (klage 2) og klage over afgivelse af erklæring om lovliggørelse af udlån til kapitalejer (klage 4) vedrørende regnskabsåret 2015 for selskabet A... ApS. Revisornævnet lægger til grund som ubestridt, at indklagede har påtaget sig disse arbejdsopgaver samt, at indklagede i*

*ingen af tilfældene havde udarbejdet konkrete skriftlige aftalebreve herom. Revisornævnet lægger videre til grund som ubestridt, at der var indgået skriftlige aftalebreve om indklagedes revision af årsregnskaber for A... ApS. Revisornævnet finder, at udarbejdelse af aftalebrev om en revisors konkrete arbejde med afgivelse af erklæringer med sikkerhed som offentlighedens tillidsrepræsentant er en nødvendig forudsætning for en revisors udførelse af sit hverv i den konkrete sag, og er så tæt forbundet med en revisors kerneopgave vedrørende selve erklæringsafgivelsen som sådan efter revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, at en klage herover er omfattet af Revisornævnets kompetence. Det forhold, at klagen i denne sag over de manglende aftalebreve ikke angår selve indholdet af erklæringerne, kan ikke føre til et andet resultat....”*

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse) og afsnit 6.4.4.6. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – frifindelse eventuelt i kombination med afvisning), hvor klagens revisionsmæssige indhold fremgår.

## **6.2. Disciplinæransvaret**

Ingen sager i beretningsåret til afsnit 6.2.1. (ansvarsformer), afsnit 6.2.2. (ansvarets subjekter) og afsnit 6.2.3. (gerningsindhold).

## **6.3. Påtaleret**

Det fremgår af såvel lovgivning som af Revisornævnets praksis, at der er visse grundlæggende betingelser - jf. eksemplerne i underafsnittene - der skal være til stede for, at Revisornævnet realitetsbehandler en klage.

### **6.3.1. Retlig interesse**

Kravet om, at en klager skal have en retlig interesse, som er en betingelse for adgangen til at klage, fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6. Der henvises endvidere til Revisornævnets årsberetning for 2019, side 19-24, hvor der blandt andet er citeret fra kendelser, hvor der er taget stilling til, at en borger i en kommune ikke alene i kraft af at være borger i kommunen har en tilstrækkelig individuel retlig interesse til at kunne få behandlet en klage over den revisor, der har afgivet revisionspåtegning på kommunens årsregnskab. I årsberetningen for 2019 er der endvidere taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt et konkursbos kuratorer som udgangspunkt ved succession har en fornøden retlige interesse i at få behandlet en klage over selskabets revisor i lighed med den retlige interesse, der i øvrigt som udgangspunkt tilkommer revisors kunde, herunder kundens eventuelle aktionærer. I såvel årsberetningen 2020 som i beretningsåret er der taget stilling til en andelshaver i en andelsboligforenings retlige interesse. Der henvises vedrørende dette emne tillige til Revisornævnets årsberetning for 2010, side 39 og 41.

#### Sag 84/2020. Kendelse af 29. april 2021.

En privat klager, der var medlem af en andelsboligforening, havde blandt andet klager over, at revisor ikke havde foretaget revision af oplysningerne i nøgleoplysningsskemaet.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens formalitet, herunder spørgsmålet om klagers – i kraft af klagers medlemskab af andelsboligforeningen - retlige interesse i at få klagen realitetsbehandlet.

*” Formalitet.*

*1. Indledningsvis bemærkes, at et medlem af en andelsboligforening som udgangspunkt har en retlig interesse i relation til foreningens regnskabsaflæggelse. Klager, ..., har oplyst, at hun er andelshaver i ABF ..., hvilket Revisornævnet lægger til grund. Klager har derfor på denne baggrund den fornødne retlige interesse i klagens indgivelse også i denne sag, hvor årsrapporten 2019 for ABF... er blevet godkendt på generalforsamling.*

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), afsnit 6.3.4. (klagens indhold og form), afsnit 6.4.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - andelsboligforeninger), hvor klagens revisionsmæssige del er refereret, og afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

Sag 9/2021. Kendelse af 21. juni 2021.

En privat klager, der var medlem af en andelsboligforening, havde ved fuldmægtig klaget over revisors udførte assistance med opstilling af andelsboligforeningens årsregnskab. Revisornævnet havde tidligere behandlet en klage om samme forhold (080-2020). Klager var i den sag den person, der i den nu foreliggende sag, havde modtaget fuldmagt fra en andelshaver til at indbringe denne andelshaverens private klagers klage for Revisornævnet. Revisornævnets formand traf den 12. februar 2021 beslutning om ikke at afvise sagen indbragt af den pågældende – nu i denne sag fuldmagtshaver fra andelshaver - med henvisning til § 9, stk. 3 i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet (manglende retlig interesse).

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens formalitet, herunder spørgsmålet om klagers – i kraft af klagers medlemskab af andelsboligforeningen - retlige interesse i at få klagen realitetsbehandlet.

*” Sagens formalitet*

*Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6, at Revisornævnet kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har retlig interesse i det forhold, klagen angår. Dette krav indebærer efter Nævnets praksis, at en klager skal have en konkret og individuel interesse i, at klagen behandles, og skal være berørt af det forhold, der klages over på en sådan måde, at klager har en anerkendelsesværdig interesse i sagen. Såfremt en klage indgives af andre end den indklagede revisors klient, skal vedkommende klager have disponeret i tillid til erklæringen. Revisors klient vil sædvanligvis have en retlig interesse i at kunne klage over sin revisor, som udgangspunkt dog forudsat, at klager på tidspunktet for erklæringens afgivelse var revisors klient.*

*Indklagede har nedlagt påstand om, at sagen skal afvises grundet manglende retlig interesse.*

*Indklagede har videre gjort gældende, at sagen også kan afvises som følge af, at der er tale om en kollegial tvist, hvorved sagen ikke kan behandles af nævnet, jf. bekendtgørelse nr. 925 af 24. juni 2020.*

*Revisornævnet finder, at klager som andelshaver i andelsboligforeningen har en direkte, retlig interesse i, at årsregnskabet er retvisende. Nævnet har lagt vægt på, at der foreligger en underskrevet fuldmagt fra klager, der bemyndiger X til at føre sagen på hendes vegne. Det forhold, at fuldmagtshaver, X, tidligere har klaget over samme årsregnskab, medfører efter Nævnets opfattelse ikke, at klager afskæres fra at påklage eventuelle fejl i samme årsregnskab.*

*For så vidt angår indklagedes anbringende om, at klagen er en kollegial sag, som ikke kan behandles af Revisornævnet, jf. ovennævnte bekendtgørelses § 1, stk. 2, bemærker Nævnet, at det ved kollegiale klager forstås sager, som rejses af andre erhvervsdrivende som led i deres profession, på vegne af den erhvervsdrivende selv. I lighed med ovenstående argumentation er klager - som følge af fuldmagten - ikke X. Følgelig kan bestemmelsen om kollegiale sager ikke føre til sagens afvisning.*

*På ovenstående grundlag realitetsbehandler Revisornævnet således klagen.*

”

Også relevant under afsnit 6.4.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - andelsboligforeninger).

Sag 39/2021. Kendelse af 11. oktober 2021.

En privat klager havde rejst følgende klagepunkter:

1. Indklagede ikke har udarbejdet et aftalebrev vedrørende afgivelse af vurderingsberetning af 16. juni 2015 omkring udlodning af fordring (kapitalejerlån)
2. Indklagede ikke har udarbejdet et aftalebrev vedrørende afgivelse af review erklæring af 30. oktober 2015 omkring mellembalance for perioden 1. januar 2015 – 29. oktober 2015
3. Indklagede ikke har udarbejdet et aftalebrev vedrørende afgivelse af vurderingsberetning af 30. oktober 2015 omkring udlodning af fordring (kapitalejerlån)
4. Indklagede ikke har udarbejdet et aftalebrev vedrørende afgivelse af erklæring af 30. oktober 2015 omkring lovliggørelse af udlån til kapitalejer

Forud for den indgivne klage til Revisornævnet havde klager anlagt sag ved Retten i Roskilde mod revisionsvirksomheden, som revisor havde afgivet sin revisionserklæring igennem.

Revisionsvirksomheden blev ved Roskilde rets dom frifundet. Anke til Østre Landsret blev frafaldet af klager. Sagen i byretten angik påstand om erstatning som følge af revisionsvirksomhedens rådgivning om og assistance vedrørende udlodning af udbytte i 2015 fra A... ApS.

Følgende fremgår af Revisornævnets kendelse vedrørende sagens formalitet:

”Sagens formalitet:

*1. Efter revisorlovens § 43, stk. 3, kan klager over revisors udførelse af opgaver efter lovens § 1, stk. 2 og 3, behandles af Revisornævnet. Afgørende for, at Revisornævnet har saglig kompetence til at behandle en sag, er på den baggrund, at der er tale om en af revisor påtaget erklæringsafgivelse, samt at erklæringsafgivelsen ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Revisorlovens udgangspunkt er således efter lovens formulering og forarbejder, at Revisornævnets saglige kompetence omfatter behandlingen af klager over revisors erklæringsafgivelse, der er revisors kerneydelse som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at klage over rådgivning ikke kan realitetsbehandles af Revisornævnet, heller ikke såfremt denne rådgivning er ydet i tilknytning til en revisionsopgave.*

*Klagepunkterne angår efter en sproglig forståelse afgivelse af vurderingsberetninger (klage 1 og 3), klage over afgivelse af review (klage 2) og klage over afgivelse af erklæring om lovliggørelse af udlån til kapitalejer (klage 4) vedrørende regnskabsåret 2015 for selskabet A... ApS. Alle erklæringer var bestemt til forelæggelse for andre end hvervgiveren. Revisornævnet finder herefter, at samtlige erklæringer i de rejste 4 klagepunkter er omfattet af opgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, og er derfor i denne henseende inden for Revisornævnets saglige kompetenceområde.*

*2. Efter revisorlovens § 43, stk. 3, kan klager som anført ovenfor over revisors udførelse af opgaver efter lovens § 1, stk. 2 og 3, behandles af Revisornævnet. Afgørende er, at der er tale om en af revisor påtaget erklæringsafgivelse, samt at erklæringsafgivelsen ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Revisorlovens udgangspunkt er således efter lovens formulering og forarbejder, at Revisornævnets saglige kompetence omfatter behandlingen af klager over revisors erklæringsafgivelse, der er revisors kerneydelse som offentlighedens tillidsrepræsentant, og udgangspunktet er derfor også, at klage over rådgivning eller andre opgaver, der ikke har nær tilknytning til revisors erklæringsafgivelse, ikke kan realitetsbehandles af Revisornævnet, heller ikke såfremt denne rådgivning eller anden ydelse er ydet i tilknytning til en revisionsopgave.*

*Afgrænsningen af Revisornævnets kompetence beror i de konkrete klagesager på et skøn over, hvorvidt revisors handling, fx udarbejdelse af aftalebrev, er tæt nok knyttet til og forbundet med revisors erklæringsafgivelse som offentlighedens tillidsrepræsentant.*

Alle klagepunkter i denne sag angår, at indklagede har undladt at udarbejde skriftlige aftalebreve for de konkrete 4 erklæringsopgaver - afgivelse af vurderingsberetninger (klage 1 og 3), klage over afgivelse af review (klage 2) og klage over afgivelse af erklæring om lovliggørelse af udlån til kapitalejer (klage 4) vedrørende regnskabsåret 2015 for selskabet A... ApS. Revisornævnet lægger til grund som ubestridt, at indklagede har påtaget sig disse arbejdsopgaver samt, at indklagede i ingen af tilfældene havde udarbejdet konkrete skriftlige aftalebreve herom. Revisornævnet lægger videre til grund som ubestridt, at der var indgået skriftlige aftalebreve om indklagedes revision af årsregnskaber for A... ApS. Revisornævnet finder, at udarbejdelse af aftalebrev om en revisors konkrete arbejde med afgivelse af erklæringer med sikkerhed som offentlighedens tillidsrepræsentant er en nødvendig forudsætning for en revisors udførelse af sit hverv i den konkrete sag, og er så tæt forbundet med en revisors kerneopgave vedrørende selve erklæringsafgivelsen som sådan efter revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, at en klage herover er omfattet af Revisornævnets kompetence. Det forhold, at klagen i denne sag over de manglende aftalebreve ikke angår selve indholdet af erklæringerne, kan ikke føre til et andet resultat.

Det tilføjes i tilknytning hertil, at såfremt klagepunkterne også omfatter klage over manglende aftalebreve i forbindelse med rådgivning af klager personligt vedrørende betaling – ikke betaling - af skat ved udligning af et ulovligt anpartshaverlån, er en sådan del af klagen, der angår rådgivning, ikke omfattet af en opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, og er derfor ikke inden for Revisornævnets saglige kompetenceområde, hvorfor en sådan klage derfor afvises.

3. Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6, at Revisornævnet kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har retlig interesse i det forhold, klagen angår. Dette krav indebærer efter Revisornævnets praksis, at en klager skal have en konkret og individuel interesse i, at klagen behandles, og skal være berørt af det forhold, der klages over på en sådan måde, at klager har en anerkendelsesværdig interesse i sagen på det tidspunkt, klagen indgives til og behandles af Revisornævnet. Det er antaget i Revisornævnets praksis, at en revisors kunde som udgangspunkt kan klage over sin revisor.

Revisornævnet lægger til grund, at klager i denne sag, NN, i regnskabsåret 2015, på erklæringstidspunktet og på tidspunktet for indgivelse af klagen til Revisornævnet var den legale og reelle ejer af 100 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i A... ApS, at NN inden for samme periode var selskabets direktør samt, at selskabet tegnes af direktøren. På denne baggrund finder Revisornævnet det godt gjort, at klager – såvel som indklagedes kunde, selskabet A... ApS, som personligt i kraft af sit personlige 100 % ejerskab af anpartsselskabet – har den fornødne retlige interesse i, at de indgivne klagepunkter behandles af Revisornævnet.

Herefter realitetsbehandler Revisornævnet de indgivne 4 klagepunkter som anført ovenfor.”  
Revisor blev frifundet.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og afsnit 6.4.4.6. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – frifindelse eventuelt i kombination med afvisning), hvor klagens revisionsmæssige indhold fremgår.

#### Sag 36/2021. Kendelse af 11. oktober 2021.

En privat klager havde fremsat følgende klagepunkter:

1. Om det er i overensstemmelse med lovgivningen i regnskabet for 2018/19 at undlade at bemærke, at der ikke er foretaget tinglysning af en overdragelse af et jordstykke, særligt henset til at overdrager NN har givet pant i ejendommen?
2. Om det er i overensstemmelse med lovgivningen ikke at tage forbehold for en nedskrivning af et tilgodehavende hos et datterselskab, når dette selskab hverken har negativ egenkapital eller going-concern problemer?

3. Om det er i overensstemmelse med lovgivningen ikke at tage forbehold for en nedskrivning af såvel mellemregning som kapitalandel i datterselskabet A... ApS?
4. Om det er i overensstemmelse med lovgivningen overfor ... Bank at tilkendegive, at man bogfører løbende, når dette ikke er sket?
5. Om det er i overensstemmelse med lovgivningen ikke at påse aktivernes fysiske tilstedeværelse?

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende formaliteten:

"Sagens formalitet

Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6, at Revisornævnet kan afvise at behandle en klage fra personer, der ikke har retlig interesse i det forhold, klagen angår. Dette krav indebærer, at en klager skal have en konkret og individuel interesse i, at klagen behandles, og skal være berørt af det forhold, der klages over på en sådan måde, at klager har en anerkendelsesværdig interesse i sagen på det tidspunkt, klagen indgives til Revisornævnet. Såfremt en klage indgives af andre end den indklagede revisors klient, skal vedkommende klager på tidspunktet for klagens indgivelse have været berørt af det arbejde, revisor har udført, navnlig ved at have disponeret i tillid til rigtigheden af det pågældende arbejde.

Revisornævnet lægger til grund, at klagen angår indklagedes revisionspåtegning af 19. december 2019 på årsregnskabet for regnskabsåret 2018/19 (klagepunkt 1) og revisionspåtegning af 16. december 2020 på årsregnskabet for regnskabsåret 2019/20 (klagepunkterne 2-5) for A... ApS. Revisornævnet lægger videre til grund, at klager, ..., i de pågældende regnskabsår og på erklæringstidspunkterne var gift med NN, at der ved klager ... og NNs separation eller skilsmisse skulle foretages en økonomisk opgørelse, hvori eventuelt anparterne i A... ApS skulle indgå samt, at klager, ..., i forbindelse med drøftelser om økonomien ved ophævelse af ægteskabet, - hvilke drøftelser startede i efteråret 2020 - er blevet forelagt regnskabet for A... ApS pr. 30. juni 2020. Revisornævnet lægger endelig til grund, at klager, ..., ikke ud over i kraft af sit ægteskab med NN, i regnskabsårene og på erklæringstidspunkterne har været ejer af kapitalandele og stemmerettigheder i A... ApS.

Indklagedes revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for A... ApS angår perioden 1. juli 2018 – 30. juni 2019 samt frem til erklæringstidspunktet den 19. december 2019. Klagen er indgivet den 29. april 2021. Det er ikke oplyst, at dette årsregnskab er forelagt for klager i forbindelse med forhandlinger om separation eller skilsmisse i efteråret 2020. Efter en samlet vurdering og på denne baggrund og henset til indholdet af klagepunktet, der angår tinglysning af en ejendomshandel, der i det efterfølgende regnskabsår er gået tilbage, og som ikke har været eller er påberåbt som værende af betydning ved separations- eller skilsmisseforhandlingerne, hvorfor klager ikke har disponeret i tillid til årsregnskabet for 2018/19 for A... ApS, finder Revisornævnet ikke, at klager, ..., på tidspunktet for klagens indgivelsen den 29. april 2021 har den fornødne retlige interesse i at få dette klagepunkt realitetsbehandlet af Revisornævnet. Derfor afviser Revisornævnet at realitetsbehandle klagepunkt 1.

Indklagedes revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019/20 for A... ApS angår perioden 1. juli 2019 – 30. juni 2020 samt frem til erklæringstidspunktet den 16. december 2020. Dette årsregnskab er forelagt for klager i forbindelse med forhandlinger om separation eller skilsmisse i efteråret 2020. Efter en samlet vurdering - herunder at klager, ..., ikke har dokumenteret, at hun har været berørt af revisors arbejde på en sådan måde, at hun har disponeret i tillid til revisors erklæring inden tidspunktet for klagens indgivelse den 29. april 2021, og endvidere henset til, at klager, ... ikke over for Revisornævnet i øvrigt har dokumenteret sin retlige interesse via det reelle ejerskab af selskabet A... ApS - finder Revisornævnet ikke, at klager, ..., over for Revisornævnet, der ex officio skal tage stilling til sin kompetence til at tage en klage under realitetsbehandling, har godtgjort, at

*hun har den fornødne retlige interesse i at få klagepunkterne 2, 3 og 5 realitetsbehandlet af Revisornævnet. Derfor afviser Revisornævnet at realitetsbehandle klagepunkterne 2, 3 og 5. For så vidt angår klagepunkt 4 angår klagen følgende spørgsmål: ”Om det er i overensstemmelse med lovgivningen overfor Jyske Bank at tilkendegive, at man bogfører løbende, når dette ikke er sket?”*

*Efter revisorlovens § 43, stk. 3, kan klager over revisors udførelse af opgaver efter lovens § 1, stk. 2 og 3, behandles af Revisornævnet. Revisorlovens udgangspunkt er efter lovens formulering og forarbejder, at Revisornævnets saglige kompetence omfatter behandlingen af klager over revisors erklæringsafgivelse, der er revisors kerneydelse som offentlighedens tillidsrepræsentant, og udgangspunktet er derfor også, at klage over rådgivning eller andre handlinger, der ikke har nær tilknytning til erklæringsafgivelsen, ikke kan realitetsbehandles af Revisornævnet, heller ikke såfremt denne rådgivning eller disse handlinger er ydet i tilknytning til en revisionsopgave. Det tilføjes i den forbindelse, at en klage over revisors assistance med fx regnskabsopstilling mv. ikke er omfattet af Revisornævnets kompetence. Det tilføjes i tilknytning hertil endvidere, at Revisornævnet heller ikke har kompetence til at besvare spørgsmål vedrørende god revisorskik mv.*

*I denne sag angår klagepunktet spørgsmål om, hvorvidt en tilkendegivelse til ... Bank har været i overensstemmelse med lovgivningen. Revisornævnet finder ikke, at klager har godtgjort, at klagen er så tæt forbundet med revisors kerneopgave vedrørende selve erklæringsafgivelsen som sådan, at dette klagepunkt er omfattet af Revisornævnets kompetence, hvorfor Revisornævnet afviser at behandle klagepunkt 4.”*

Klagen blev som anført afvist.

#### Sag 62/2021. Kendelse af 6. december 2021.

En privat klager havde fremsat fire klagepunkter, hvoraf klagepunkterne 1 og 4 blev realitetsbehandlet medens klagepunkterne 2 og 3 blev afvist. Følgende fremgik af klagepunkterne 2 og 3:

Klagepunkt 2 – Tilsidesættelse af god revisorskik ved manglende afskrivning af goodwill  
(...) [indklagede] har tilsidesat god revisorskik ved at handle i strid med den internationale vejledning om den regnskabsmæssige behandling af nedskrivninger på langfristede aktiver, der fremgår af IAS 36, IFRIC 10 og ÅRL §§ 42, 52 og 57 derved, at han ikke udtrykker dog ingen former for usikkerhed eller modifikation i relation til værdien af goodwill i moderselskabet, A... (...) til trods for, at der ikke er nogen indtjening i datterselskabet A..., og at [indklagede] er udmærket klar over, at A... fører en retssag, hvori A... netop gør gældende, at datterselskabet, A..., hvis erhvervelse skulle repræsentere den pågældende goodwill hos moderselskabet, påstås værdiløst.

Klagepunkt 3 – Tilsidesættelse af god revisorskik ved manglende fremhævelse af retssager i årsrapport

(...) [indklagede] har tilsidesat god revisorskik ved undlade at omtale den økonomiske risiko (4.000.000 DKK i erstatningskrav) for A... i forbindelse med retssagen mod B... Holding i årsrapporterne for A... for 2018, 2019 og 2020. Retssagen blev tabt i første instans af A..., hvilket medfører, at der må siges at være en vis risiko for at tabe sagen i landsretten. På trods af dette er der ikke hensat til eventualforpligtelser, mht. retssagen, eksempelvis til betydelige sagsomkostninger foruden påstanden, i årsrapporten ligesom, at der ikke er anført bemærkninger om retssagen i noterne til årsrapporten.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis for så vidt angår klagepunkterne 2 og 3:

” ... Vedr. klagepunkt 2 og 3

*Klagepunkt 2 og 3 vedrører begge indklagedes erklæringer på A... A/S' årsregnskaber for 2018, 2019 og 2020. Som sagen er oplyst, lægges det til grund, at hverken XX eller B... Holding ApS er kapitalejere i A... A/S.*

*Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6, at Revisornævnet kan afvise at behandle en klage fra personer, der ikke har en retlig interesse i det forhold, som klagen angår. Dette krav indebærer, at en klager skal have en konkret og individuel anerkendelsesværdig interesse i behandlingen af en klage og skal være berørt af/have disponeret i tillid til det forhold, der klages over, på det tidspunkt, klagen indgives til Revisornævnet. Det tilføjes, at kravet om at skulle have disponeret i tillid til revisors erklæring særligt er aktuelt, såfremt klager er andre end klienten/ejer, fx en kreditor.*

*Da hverken XX eller B... Holding ApS er kapitalejere i A... A/S, og da der ikke på anden måde er redegjort for eller det i øvrigt er dokumenteret, at klagerne har handlet i tillid til indklagede revisionserklæringer på årsregnskaberne for A... A/S for 2018, 2019 og 2020, findes klagerne ikke at have den fornødne retlige interesse i klagepunkterne. Revisornævnet afviser på denne baggrund, at realitetsbehandle klagepunkt 2 og 3. ... ”*

Også relevant for så vidt angår klagepunkt 1 under afsnit 6.4.1. (erklæringsafgivelse) og for så vidt angår klagepunkterne 1 og 4 under afsnit 6.4.3.2.2. (inhabilitet – øvrige sager om inhabilitet), hvor den revisionsmæssige del af klagen fremgår.

### **6.3.2. Udøvelse af klagebeføjelse - repræsentation og succession**

Ingen sager i beretningsåret.

### **6.3.3. Forældelse**

Ingen sager i beretningsåret til afsnit.

### **6.3.4. Klagens indhold og form**

En klage til Revisornævnet skal være tilstrækkeligt og konkret formuleret. En klager kan ikke helt eller delvist overlade til Revisornævnet at udforme de enkelte klagepunkter ud fra en beskrivelse af et sagsforløb eller ud fra en generel anmodning til Revisornævnet ”om at påse”, hvorvidt en indklaget revisor har handlet i strid med god revisorskik. I så fald ville den indklagede revisor ikke have rimelig mulighed for at varetage sit forsvar over for en rejst klage, og det ville være Revisornævnet, som fremstod som den indklagede revisors egentlige modpart, hvilket ville kompromittere Revisornævnets status som et af parterne uafhængigt klagenævn.

#### Sag 64/2020. Beslutning af 8. februar 2021.

Klager, der var kurator i konkursboet for revisors klient, havde i sagen formuleret sin/e klage/klager således gengivet af Revisornævnet:

”... anmode Revisornævnet om at påse, hvorvidt ... har handlet i overensstemmelse med god revisorskik.

På den baggrund er det kurators opfattelse, at varelageret ikke var til stede med den værdi, som fremgik af årsregnskaberne pr. 31.12.2016, 31.12.2017 og 31.12.2018. Det er endvidere kurators formodning, at den af revisor afgivne erklæring vedrørende egenkapitalens tilstedeværelse ikke er korrekt.



Det er kurators synspunkt, at revisor ... har handlet i strid med god revisorskik ved ikke at ville udlevere materiale til kurator i forbindelse med bobehandlingen.

Revisor har en pligt til at udlevere materiale, som han tidligere har modtaget fra selskabet, til selskabets ledelse – også en kurator.

Det er kurators opfattelse, at der i forbindelse med genoptagelsen var en ulovlig mellemregning med ejeren, og at den afgivne erklæring herom således er forkert.

Endvidere er det kurators opfattelse, at egenkapitalen ikke har været til stede i forbindelse med afgivelse af erklæringen.

Det er kurators opfattelse, at revisor aldrig har modtaget regnskabsmateriale og således afgivet erklæring uden grundlag.

Det er klagers synspunkt, at ... har udarbejdet erklæring af 20. december 2018 uden at have modtaget materiale fra selskabet. ...

Subsidiært synspunkt

Subsidiært er det klagers opfattelse, at der alene har været et ufuldstændigt materiale til stede, og ... således ikke burde have udarbejdet en erklæring af 20. december 2018.”

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

*”Sagens formalitet*

*En klage til Revisornævnet skal være konkret formuleret. En klager kan ikke helt eller delvist overlade til Revisornævnet at udforme de enkelte klagepunkter ud fra en beskrivelse af et sagsforløb eller ud fra en generel anmodning til Revisornævnet om ”at påse, hvorvidt” en indklaget revisor ”har handlet i overensstemmelse med god revisorskik”. I så fald ville de indklagede revisorer ikke have rimelig mulighed for at varetage deres eventuelle forsvar over for den rejste klage, og det ville være Revisornævnet, der fremstod som de indklagedes egentlige modpart, hvilket ville kompromittere Revisornævnets status som et af parterne uafhængigt klagenævn. Det tilføjes, at Revisornævnet har pligt til ex officio at tage stilling til, hvorvidt en indgivet klage til Revisornævnet opfylder kravene til en tilstrækkelig konkretiseret klage, også selv om en indklaget revisor ikke har nedlagt påstand om afvisning eller ikke har omtalt problemstillingen i sine svarskrifter til Revisornævnet i forbindelse med klagens behandling i Revisornævnet.*

*Klager har i sagen formuleret sin klage som anført ovenfor, og de konkrete klagepunkter skal i givet fald udledes forskellige steder i klagers processkrifter til Revisornævnet. Henset hertil, og idet klager er omfattet af kredsens af professionelle aktører, finder Revisornævnet ikke, at klagen er tilstrækkelig konkretiseret til, at Revisornævnet kan realitetsbehandle klagen. Revisornævnet har herved tillagt det væsentlig vægt, at klagen er udformet således, at indklagede – der i øvrigt nægter sig skyldig – ikke har haft tilstrækkelig mulighed for at varetage sit forsvar i sagen. På denne baggrund afviser Revisornævnet at behandle sagen.”*

Som anført blev klagepunktet afvist.

Sag 74/2020. Beslutning af 12. april 2021.

En privat klager havde fremsat følgende klagepunkter:

- 1) Indklagede har brugt en forældet revisionsinstruks i et regnskab.
- 2) Indklagede har i den uafhængige revisors erklæring skrevet, at der var realiserede udgifter for et forkert beløb. Hun skrev, at beløbet var 505.984 kr., mens det rigtige beløb var 525.984 kr.
- 3) Indklagede leverede herefter en ny uafhængig revisors erklæring, hvor beløbet var rettet til det rigtige beløb, men hvor udgiftsposterne var ændret til nogle poster, som slet ikke indgik i regnskabet.
- 4) Indklagede har leveret et regnskab uden en balance, selv om hun havde modtaget instrukser for afrapportering og regnskab.

- 5) Indklagede har leveret et regnskab, som manglede de lønrelaterede omkostninger, selv om hun havde modtaget instrukser for afrapportering og regnskab.
- 6) Indklagede har leveret en revisionsberetning uden underskrift.
- 7) Indklagede har i processen med at udarbejde ovenstående regnskaber/revisionsberetninger ikke spurgt ind til de forskellige poster i regnskabet, f.eks. om der er handlet til markedspriser, ej heller har hun bedt om dokumentation for tidsregistrering mm., hvilket hun ifølge forvaltningsloven har pligt til.
- 8) Indklagede er aldrig kommet med den af Det Danske Filminstitut efterspurgte redegørelse for, hvad der er gået galt siden, indklagede via revisionselskabet RIR to gange har leveret fejlagtige regnskaber.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Sagens formalitet

*En klage til Revisornævnet skal være konkret formuleret. En klager kan ikke helt eller delvist overlade til Revisornævnet at udforme de enkelte klagepunkter ud fra en beskrivelse af et sagsforløb eller ud fra en generel anmodning til Revisornævnet om ”at påse, hvorvidt” en indklaget revisor ”har handlet i overensstemmelse med god revisorskik”. I så fald ville de indklagede revisorer ikke have rimelig mulighed for at varetage deres eventuelle forsvar over for den rejste klage, og det ville være Revisornævnet, der fremstod som de indklagedes egentlige modpart, hvilket ville kompromittere Revisornævnets status som et af parterne uafhængigt klagenævn. Det tilføjes, at Revisornævnet har pligt til ex officio at tage stilling til, hvorvidt en indgivet klage til Revisornævnet opfylder kravene til en tilstrækkelig konkretiseret klage, også selv om en indklaget revisor ikke har nedlagt påstand om afvisning eller ikke har omtalt problemstillingen i sine svarskrifter til Revisornævnet i forbindelse med klagens behandling i Revisornævnet.*

*Klager har i sagen formuleret 8 klagepunkter uden dog i klagepunkterne klart at oplyse, hvilket projektregnskab med tilhørende revisorerklæring, klagepunkterne angår. Det fremgår dog ved gennemgang af samtlige bilag til klagen, at klagepunkterne vedrører 2 af klagers projektregnskaber, som indklagede har afgivet revisorerklæring om, samt at de 2 projektregnskaber er udarbejdet med henblik på klagers ansøgning om tilskud fra Det Danske Filminstitut (DFI) til omkostningerne i forbindelse med produktionen af to dokumentarfilm, A... og B....*

*Revisornævnet har endvidere ved gennemgang af samtlige bilag fundet at kunne lægge til grund, at klagepunkterne 1, 2 og 3 angår projektregnskabet vedrørende dokumentarfilmen A..., samt at indklagede efter det oplyste skulle have afgivet 2 revisorerklæringer vedrørende dette projekt.*

*Revisornævnet har videre konstateret, at der alene er vedlagt én af indklagede afgivet revisorerklæring, at den vedlagte revisorerklæring ikke er fremlagt sammen med det regnskab, erklæringen angår, samt at det ikke i øvrigt fremgår, hvilken af erklæringerne, klagen angår.*

*Som følge af ovenstående lægger Revisornævnet endvidere til grund, at klagepunkterne 4, 5, 6, 7 og 8 angår projektregnskabet vedrørende dokumentarfilmen B..., samt at indklagede har afgivet 1 revisorerklæring vedrørende dette projekt. Revisornævnet har videre konstateret, at indklagedes revisorerklæring ikke er fremlagt sammen med det regnskab, erklæringen angår.*

*Efter revisorlovens § 43, stk. 3, kan klager over revisors udførelse af opgaver efter lovens § 1, stk. 2 og 3 behandles af Revisornævnet. Afgørende er, at der er tale om en af revisor påtaget erklæringsafgivelse, samt at erklæringsafgivelsen ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Revisorlovens udgangspunkt er således efter lovens formulering og forarbejder, at Revisornævnets saglige kompetence omfatter behandlingen af klager over revisors erklæringsafgivelse.*

*Ved erklæringer uden sikkerhed efter revisorlovens § 1, stk. 3, - hvor Revisornævnets kompetence er yderligere indskrænket - medfører ovenstående endvidere, at erklæringer om assistance med regnskabsopstilling - opgaver, hvor revisor opstiller et regnskab på baggrund af virksomhedens*

bogføring - ikke er omfattet af Revisornævnets kompetence, fordi revisor ikke udfører revision, udvidet gennemgang eller review, og derfor ikke i de tilfælde afgiver en erklæring, som udtrykker nogen grad af sikkerhed.

Revisornævnet lægger efter en gennemgang af sagens bilag til grund, at indklagede i dette tilfælde alene har ydet regnskabsmæssig assistance med opstilling af projektregnskaberne, samt at det er klager selv, der har udarbejdet regnskaberne. De dele af klagepunkterne, der derfor angår regnskabet samt opstilling af regnskabet, er således ikke omfattet af Revisornævnets kompetence, hvilket fx vil være relevant for klagepunkterne 4 og 5.

Revisornævnet kan heller ikke afgøre krav vedrørende erstatning eller kompensation mv., jf. hertil fremlagt mail af 1. november 2019 om klagers ekstra udgifter i forbindelse med indklagedes arbejde.

På ovennævnte baggrund finder Revisornævnet ikke, at klagepunkterne af klager er tilstrækkeligt konkret formuleret. Da Revisornævnet endvidere finder, at i hvert fald klagepunkterne 4 og 5 angår assistance til regnskabsopstilling samt, at baggrunden for klagens indgivelse også beror på økonomisk kompensation, jf. den af klager fremlagte mail af 1. november 2019, afviser Revisornævnet at realitetsbehandle klagen.”

Som anført blev alle klagepunkterne afvist.

#### Sag 84/2020. Kendelse af 29. april 2021.

En privat klager, der var medlem af en andelsboligforening, havde blandt andet klager over, at revisor ikke havde foretaget revision af oplysningerne i nøgleoplysningsskemaet. Klagers klage indeholdt herudover en række mere eller mindre ukonkrete klagepunkter.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens formalitet, herunder spørgsmålet om klagens formulering.

” Formalitet.

...

En klage til Revisornævnet skal endvidere være konkret formuleret. En klager kan ikke helt eller delvist overlade til Revisornævnet at udforme de enkelte klagepunkter ud fra en beskrivelse af et sagsforløb.

....

På denne baggrund realitetsbehandler Revisornævnet klagen over, at indklagede ikke har foretaget revision af oplysningerne i nøgleoplysningsskemaet, men afviser øvrigt klager, der måtte være indeholdt i klagers klageskrivelse.”

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), afsnit 6.3.1. (retlig interesse), afsnit 6.4.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - andelsboligforeninger), hvor klagens revisionsmæssige del er refereret, og afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

#### Sag 14/2021. Kendelse af 21. september 2021.

En privat klager havde indbragt revisor for Revisornævnet, der forstod klagen således, at der ved den endelige klage blev fremsat følgende klagepunkt:

”... Klagepunkt 1

[Indklagede] har undladt at tage forbehold/afgive modificeret eller afkræftende konklusion i forbindelse med udførelse af udvidet gennemgang af selskabets årsrapport for perioden 01.01.2016 – 31.12.2016. ...”

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis for så vidt angår sagens formalitet:

”Ad sagens formalitet

*Det følger af § 1, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet, at nævnet behandler klager over, hvorvidt en godkendt (statsautoriseret eller registreret revisor) ved udøvelsen af opgaver i henhold til § 1, stk. 2 eller 3, i revisorloven, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører jf. revisorlovens § 43, stk. 3.*

*Ifølge revisorlovens § 1, stk. 2, finder loven anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold i årsregnskabsloven og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Efter revisorlovens § 1, stk. 3, finder visse af lovens bestemmelser ligeledes anvendelse ved revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Revisornævnet har ikke kompetence til at behandle klager over godkendte revisors arbejde, som ikke har resulteret i, at revisoren har afgivet en erklæring.*

*Idet klager i sin klageskrivelse af 15. april 2021 eksplicit påklager en af indklagede afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsrapporten for 2016 med henvisning til, at der burde have været taget forbehold for opgørelse af igangværende arbejder, finder Revisornævnet, at klagen er inden for Revisornævnets kompetence samt tilstrækkeligt konkret til, at sagen kan realitetsbehandles. ...”*

Også relevant under afsnit 6.4.4.6. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – frifindelse eventuelt kombineret med afvisning), hvor klagens revisionsmæssige del er refereret.

#### Sag 56/2021. Kendelse af 6. december 2021.

Erhvervsstyrelsen havde i denne sag gjort gældende, at der var tale om grove tilsidesættelser af revisors pligter som offentlighedens tillidsrepræsentant, hvorfor Erhvervsstyrelsen på denne baggrund havde nedlagt påstand om, at ..., jf. revisorlovens § 44, stk. 2, betinget blev frakendt godkendelsen som revisor for en periode, hvis længde nærmere skulle fastsættes af Revisornævnet. Erhvervsstyrelsen havde fremsat blandt andet følgende klagepunkt:

d) At indklagede ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... I/S for 2017/18 havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, idet der ikke var dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis var planlagt og udført tilstrækkelige revisionshandlinger vedrørende omsætning og kontantstrømme samt virksomhedens overholdelse af den for virksomheden relevante lovgivning, herunder hvidvaskloven, ligesom der ikke forelå dokumentation for, at der som grundlag for den afgivne revisionspåtegning var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende disse områder.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende klagepunktet, herunder overtrædelse af revisorlovens § 43a:

*”Klagepunkt d*

*Efter oplysningerne i kvalitetskontrollantens ”Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave” og de foreliggende arbejdsrapporter findes det godtgjort, at indklagede ved sin revision af selskabet B... I/S ikke har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende selskabets omsætning og kontantstrømmene i selskabet.*

*Revisornævnet finder, at den utilstrækkelige efterlevelse af reglerne indebærer, at indklagede revisor har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1 og herved god revisorskik.*

*Revisorlovens § 43a er indført ved lov nr. 642 af 19. maj 2020, § 4, med ikrafttræden den 1. juli 2020. Det påklagede forhold må senest anses for begået ved påtegningen af årsrapporten for 2017/2018 den 8. februar 2019.*

*Revisornævnet havde således ikke på erklæringstidspunktet kompetence til at behandle overtrædelser af revisorlovens § 43a.*

*Herefter afvises den del af klagen, der angår indklagedes manglende dokumentation for at have foretaget overvejelser om B... I/S' overholdelse af den for virksomheden relevante lovgivning, herunder hvidvaskloven, for så vidt klagen er udstrakt til at omfatte dette.*

*Med denne begrænsning findes indklagede skyldig i det rejste klagepunkt."*

Revisor blev frifundet for påstanden om betinget frakendelse og pålagt en bøde på 60.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse), hvor sagens revisionsmæssige del er refereret.

#### Sag 61/2021. Kendelse af 6. december 2021.

En privat klager havde indgivet klage til Revisornævnet, der forstod klagen således at denne angik det forhold, at revisor ved revisionen af årsregnskabet for ... A/S for 2020 havde tilsidesat god revisorskik, idet der ikke var dokumentation for, at der var planlagt og udført tilstrækkelige handlinger vedrørende revision af værdiansættelse af kapitalandele i tilknyttede virksomheder, herunder at der var indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og idet der herefter ikke var taget forbehold for manglende revideret årsrapport for det ... datterselskab, .....

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis for så vidt angår klagens indhold og form:

*"Revisornævnet har forstået klagen således, at der klages over, at indklagede ikke har foretaget revision af oplysningerne vedrørende kapitalandele i tilknyttede virksomheder, og at der herefter ikke er taget forbehold for manglende revideret årsrapport for det ... datterselskab, ....*

*Revisornævnet finder, at klagen er tilstrækkeligt klart formuleret, og at klagen angår indklagedes revisionspåtegning af den 21. maj 2021 på årsrapport 2020 for ... A/S, hvorfor Revisornævnet har kompetence til at realitetsbehandle klagen. Revisornævnet har endvidere i den forbindelse lagt vægt på, at indklagede har haft fornøden mulighed for at forsvare sig vedrørende klagen. På denne baggrund realitetsbehandler Revisornævnet klagen."*

Også relevant under afsnit 6.4.4.3. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – manglende forbehold og manglende modificeret konklusion), hvor sagens revisionsmæssige del er refereret.

## **6.4. Erklæringsarbejde**

I medfør af revisorlovens § 1, stk. 2, finder loven anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber og andre erklæringer "med sikkerhed". Det, der kan klages over, er således "erklæringsafgivelse". Ved afgørelsen af, om Revisornævnet i en klagesag, hvor en revisor har afgivet en revisionspåtegning eller en erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, har kompetence til at realitetsbehandle en klage i relation til revisors erklæringsafgivelse, fortolker Revisornævnet sin kompetence i lyset af, at Nævnets kompetence som udgangspunkt omfattede "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring" (jf. betænkning 1411/2002 om revisorlovgivning s. 66).

Det fremgår endvidere af revisorlovens § 1, stk. 3, at et antal særlig nævnte bestemmelser i revisorloven finder anvendelse ved en revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

### **6.4.1. Erklæringsafgivelse**

Revisornævnet har i beretningsåret behandlet 2 sager om revisors afgivelse af en digital erklæring om kontantstiftelse, jf. nedenfor sagerne 1/2021 og 81/2020. Revisornævnet har tidligere afgjort

sager vedrørende lignende problemstillinger, jf. sagerne 84/2013 og 103/2016. I alle tilfælde har Revisornævnet truffet afgørelse om, at revisors digitale erklæring var omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2. Den digitale erklæring var afgivet ved selve indberetningen til Erhvervsstyrelsen – ”ved et flueben”. Revisornævnet har fundet, at når det ifølge lovgivning er påkrævet, at revisor skal afgive en erklæring med sikkerhed over for en offentlig myndighed, anses ”fluebenet” at være omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, uanset, at erklæringen formelt ikke er affattet i overensstemmelse med bekendtgørelsen om godkendte revisors erklæringer.

I sag 62/2021 har Revisornævnet i sin præmis beskrevet, hvad der lægges vægt på ved vurderingen af, om en revisor har afgivet en erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, herunder har Revisornævnet særligt fremhævet brugen af ordene ”retvisende” og ”korrekt” i revisors konklusion som udtryk for, at der angives en høj grad af sikkerhed.

#### 77/2020. Kendelse af 7. maj 2021.

En offentlig tilsynsmyndighed – socialtilsyn - havde rejst følgende klage mod revisor, der havde afgivet revisionspåtegning på regnskab for virksomhed, der drev opholdssted for børn og unge. Klager havde rejst følgende klage:

Revisor har ved afgivelse af erklæringerne for virksomheden A... ved ... i perioden 2015-2018 tilsidesat sine pligter som offentlighedens tillidsrepræsentant, i tilfælde hvor socialtilsynet skal bruge erklæringerne som led i tilsynet med at der sker sparsommelig forvaltning af offentlige midler.

For så vidt angår sagens formalitet fremgår følgende af Revisornævnets præmis:

*”... Vedrørende klagen over regnskabet for 2018:*

*Efter revisorlovens § 1, stk. 2 har Revisornævnet kompetence til at behandle klager over revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Revisornævnet er ikke kompetent til at tage stilling til indklagedes af klager påståede manglende evner eller vilje til forbedring. Ligeledes ligger det uden for Revisornævnets kompetence at forholde sig til, om indklagede har rådgivet ledelsen korrekt om forhold vedrørende sammenblanding af privatøkonomi og virksomhedens økonomi. ...”*

Revisor blev vedrørende sagens realitet, der angik forvaltningsrevision, frifundet.

Også relevant under afsnit 6.4.4.5. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - forvaltningsrevision), hvor sagen er yderligere refereret.

#### Sag 1/2021. Kendelse af 4. juni 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat blandt andet følgende klagepunkt:

2. Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 6, litra a og c, idet han den 31. oktober 2019 har afgivet erklæring om kontantstiftelse af C... ApS, som hans ægtefælle X stiftede den 30. oktober 2019, og hvori hun på stiftelsestidspunktet tegnede 50 pct. af kapitalandelene og besad 50 pct. af stemmerettighederne.

Indklagedes erklæring var en digital erklæring om kontantstiftelse.

Indklagede blev fundet skyldig også i dette klagepunkt. Følgende fremgår blandt andet af

Revisornævnets præmis vedrørende klagepunkt b:

#### ”Klagepunkt 2

*Revisornævnet lægger som erkendt af indklagede til grund, at indklagedes ægtefælle X stiftede C... ApS og tegnede 50 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet på stiftelsestidspunktet, at indklagedes ægtefælle X digitalt har anmeldt stiftelsen af selskabet i Erhvervsstyrelsens selskabsregister den 31. oktober 2019, samt at indklagede den 31. oktober 2019 digitalt har afgivet*

erklæring om kontantstiftelse af C... ApS i form af en kontant kassebeholdning og dermed samtidig erklæring om, at selskabskapitalen blev indbetalt til C... ApS senest på stiftelsestidspunktet. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at den af indklagede afgivne erklæring er en erklæring med sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2. Registrering af et kapital selskab er omfattet af bestemmelsen i selskabslovens § 40, og revisors erklæring om kontantstiftelse ved kontant kassebeholdning er omfattet af § 16, stk. 2, nr. 4, i dagældende bekendtgørelse nr. 1466 af 25. november 2016 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse i Erhvervsstyrelsen, nugældende § 18, stk. 1, nr. 4, i bekendtgørelse nr. 1377 af 12. december 2019 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse i Erhvervsstyrelsen. Revisornævnet bemærker endvidere i tilknytning hertil, at det fremgår af sagen, at indklagede har afgivet sin revisorerklæring digitalt til Erhvervsstyrelsen den 31. oktober 2019, og Revisornævnet lægger til grund, at indklagede i den forbindelse har indestået for, at den indbetalte kapital med eventuelle tillæg i form af overkurs var indbetalt på selskabets konto i et pengeinstitut. Erklæringen er derved – uanset revisorerklæringen ikke er affattet i overensstemmelse med bekendtgørelsen om godkendte revisors erklæringer - omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2.  
....”

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.2. (inhabilitet – øvrige sager om inhabilitet).

#### Sag 81/2020. Kendelse af 14. juni 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat blandt andet følgende klagepunkt:

a:) Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, samt revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 3, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, idet indklagede den 26. april 2017 har afgivet erklæring om kontantstiftelse af A... ApS samtidig med, at B... ApS, hvori indklagede siden den 19. januar 2012 har været direktør og ejet samtlige stemmerettigheder og kapitalandele, stiftede A... ApS.

Indklagedes erklæring var en digital erklæring om kontantstiftelse.

Indklagede blev fundet skyldig også i dette klagepunkt. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende klagepunkt 1:

”... Revisornævnet lægger til grund, at indklagedes digitale erklæring om kontantstiftelse af A... ApS og i den forbindelse indklagedes erklæring om, at selskabskapitalen blev indbetalt til selskabet A... ApS fra selskabets stifter B... ApS, i hvilket selskab indklagede var direktør og i hvilket selskab indklagede var 100 % ejer af samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i, senest på stiftelsestidspunktet, er en erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2. Revisornævnet har herved lagt vægt på, at en revisors erklæring om kontantstiftelse ved kontant kassebeholdning er omfattet af § 16, stk. 2, nr. 4, i dagældende bekendtgørelse nr. 1466 af 25. november 2016 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse m.v. i Erhvervsstyrelsen, nugældende § 18, stk. 1, nr. 4, i bekendtgørelse nr. 1377 af 12. december 2019 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse m.v. i Erhvervsstyrelsen, samt lagt vægt på, at den afgivne erklæring fra en revisor i og med, at erklæringen er afgivet over for Erhvervsstyrelsen og dermed giver offentligheden adgang til Erhvervsstyrelsens register og revisors erklæring, ikke kun er bestemt til hvergiverens eget brug. Revisornævnet har endvidere lagt vægt på, at indklagede ikke har oplyst, at hans erklæring ikke var en erklæring med sikkerhed, men alene omfattet af revisorlovens § 16, stk. 3, samt, at det ikke fremgår, at indklagede i tilknytning til sin erklæring har afgivet oplysninger om sin inhabilitet til Erhvervsstyrelsen, jf. kravet herom efter revisorlovens § 16, stk. 4. ...”

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.2. (inhabilitet – øvrige sager om inhabilitet).

Sag 31/2021. Kendelse af 20. september 2021.

Erhvervsstyrelsens klage angik overtrædelse af habilitetsreglerne i forbindelse med revisors revisionspåtegning vedrørende en ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende den afgivne erklæring:

*”Det følger af § 9, stk. 1, 1. pkt., i dagældende bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020, at ansøgning om kompensation skal påtegnes af revisor, hvilket sker ved en erklæring med høj grad af sikkerhed udarbejdet af en uafhængig, godkendt revisor. Revisornævnet finder på denne baggrund, at den af indklagede afgivne erklæring er en erklæring med sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2.”*

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.2. (inhabilitet – øvrige sager om inhabilitet) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 62/2021. Kendelse af 6. december 2021.

En privat klager havde fremsat fire klagepunkter, hvoraf klagepunkterne 1 og 4 blev realitetsbehandlet medens klagepunkterne 2 og 3 blev afvist.

For så vidt angår klagepunkterne 1 og 4 angik klagen følgende dokument: *”Det ovenfor citerede arbejde udført af indklagede, dateret 23. juni 2020, (af parterne benævnt bilag 3) er trykt på PWC’ brevpapir og er adresseret til MP Denmark A/S. Dokumenteret har følgende ordlyd:*

***”Arbejdshandlinger rettet mod ”Bilag 1”***

*I forbindelse med den verserende retssag mellem A... A/S mod C... ApS og XX.. er vi blevet forespurgt om at udføre nedenstående arbejdshandlinger rettet mod ”Bilag 1” i sagsfremførelsen. ”Bilag 1” viser opdeling af budgetterede og realiserede økonomiske tal fordelt på forretningsområderne "...”, "...." og "...”.*

*Vores arbejde og notat er opdelt på følgende:*

- 1. Konklusion*
- 2. Aftalte arbejdshandlinger*
- 3. Modtagne oplysninger*
- 4. Udført arbejde*

***Konklusion***

*Baseret på de aftalte arbejdshandlinger, meddelte oplysninger og under hensyntagen til de iboende skøn i opgørelserne har vi konstateret følgende:*

- Bilag 1 giver et retvisende billede af indtjeningen (omsætning, vare- og lønforbrug) på virksomhedens tre hovedforretningsområder.*
- De opgjorte omsætningstal og dækningsgrader vedrørende YY.. produkter i bilag 1 er korrekte.*

***Aftalte arbejdshandlinger***

- 1. Afstemme bilag 1 til den eksterne årsrapport for 2018:
  - a. Afstemme omsætning, vareforbrug, lønforbrug samt EBITDA**
- 2. Gennemgå fordelingen af omsætning på de tre hovedforretningsområder:
  - a. Foretage forespørgsler*
  - b. Foretage stikprøvevis gennemgang**
- 3. Gennemgå fordelingen af vareforbrug på de tre hovedforretningsområder:
  - a. Foretage forespørgsler*
  - b. Foretage stikprøvevis gennemgang**
- 4. Gennemgå fordelingen af lønforbrug:
  - a. Foretage forespørgsler**



5. Gennemgå den opgjorte omsætning vedrørende Mads Nørgaard og den dertilhørende beregnede dækningsgrad:
  - a. Foretage forespørgsler
  - b. Foretage stikprøvevis gennemgang
6. Afstemme det indtastede budget i bilag 1 til modtagende budget for 2018:
  - a. Afstemme omsætning, vareforbrug samt lønforbrug

I forbindelse med udførelse af vores arbejde har vi modtaget adgang til online-drev nævnt nedenfor og modtaget diverse opgørelser, oversigter og bilag vedrørende det omtalte "Bilag 1".

Arbejdet blev udført den 15. juni 2020 i perioden fra kl. 13 til kl. 17 samt den 16. juni kl. 10 til kl. 15 hos ...

Modtagne oplysninger

Vi har baseret vores arbejde på følgende:

...

Udført arbejde

Vi har udført følgende arbejde i forhold til de aftalte arbejdshandlinger:

..."

Følgende fremgik af klagepunkt 1:

Klagepunkt 1 – Tilsidesættelse af god revisorskik ved afgivelse af erklæring med sikkerhed

Det gøres gældende, at [indklagede] i forbindelse med afgivelse af en erklæring med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug, har tilsidesat god revisorskik derved, at han som offentlighedens tillidsrepræsentant har afgivet erklæringen (bilag 3) og:

- angivet at erklæringen er afgivet med høj grad af sikkerhed, når han efterfølgende har forklaret under sandhedspligt (og dermed må formodes at tale sandt), at der ikke er nogen grad af sikkerhed ved den afgivne erklæring.
- angivet at erklæringen er afgivet med høj grad af sikkerhed, når der er tale om udførelse af aftalte arbejdshandlinger – det er ikke muligt at afgive erklæringer med høj grad af sikkerhed i forbindelse med aftalte arbejdshandlinger.
- ikke i tilstrækkeligt omfang at have udvist professionel skepsis ved forhold, der traditionelt kan være forbundet med risici for væsentlig fejlinformation pga. deres skønspregede indhold. Der må siges at være en betydelig usikkerhed ved mundtlige oplysninger, som erklæringen delvist bygger på.
- ikke omtaler hvilke standarder, der er anvendt i forbindelse med det udførte arbejde samt revisors ansvar ved det udførte arbejde, som resulterer i en erklæring med høj grad af sikkerhed. Dette er i strid med erklæringsbekendtgørelsens § 17, stk. 1, nr. 2 og § 17, stk. 2.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis for så vidt angår formaliteten til klagepunkt 1 og dermed også klagepunkt 4:

"Vedr. klagepunkt 1

Ad formaliteten

Spørgsmålet er indledningsvis, om indklagede har afgivet erklæring den 23. juni 2020 i dokumentet med overskriften "Arbejdshandlinger rettet mod "Bilag 1"

Det følger af revisorlovens § 1, stk. 2, at loven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Det følger videre af lovens § 1, stk. 3, at lovens § 16, stk. 4, § 22, § 30, §§ 43 og 44, §§ 45-47, 47 c og § 54, stk. 4, 1. pkt., tillige finder anvendelse

*ved revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.*

*Det er afgørende for, om nævnet er kompetent i relation til klagepunkt 1 og 4, om det af indklagede udarbejdede dokument af 23. juni 2020 med overskriften "Arbejdshandlinger rettet mod "Bilag 1", er en erklæring i overensstemmelse med revisorlovens § 1, stk. 2, eller 3. Klager har gjort gældende, at indklagede har afgivet en erklæring omfattet heraf. Indklagede har afvist, at der er tale om en revisorerklæring. Indklagede gør gældende, at det pågældende dokument er et notat, som omhandler at dekomponere dækningsbidraget for 2018 i A... ApS.*

*En revisorerklæring med sikkerhed, er defineret ved, være en opgave, hvor revisor udtrykker en konklusion, der er udformet for at højne troværdigheden og øge graden af tillid til emnet for erklæringen over for de tiltænkte brugere af den pågældende information. Erklæringen må ikke udelukkende være bestemt til hvervgiverens eget brug.*

*Revisornævnet finder, i overensstemmelse med det af klager anførte, at det af indklagede den 23. juni 2020 udarbejdede dokument udgør en erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2.*

*Revisornævnet har ved vurderingen heraf særligt lagt vægt på, at det i erklæringen beskrevne arbejde, hvorved indklagede har kontrolleret og gennemgået oplysningerne i erklæringens bilag, har ført til, at indklagede har anført en konklusion, hvor der med ordene "retvisende" og "korrekte" gives udtryk for en høj grad af sikkerhed. Endvidere lægges der særlig vægt på, at erklæringen, modsat det af indklagede anførte, ikke kan siges at være givet til hvervgivers eget brug. Det anføres således i erklæringens første afsnit, at denne er givet i forbindelse med dem mellem klagerne og MP Denmark A/S verserende retssag. Det kan endvidere ikke føre til et andet resultat, at indklagede hverken har benyttet ordet "erklæring" eller var af den opfattelse, at der ikke var tale om erklæringsafgivelse. Afgørende er alene, om indholdet udgør en erklæring. Klagepunktet skal derfor realitetsbehandles. ..."*

Også relevant for så vidt angår klagepunkterne 2 og 3 under afsnit 6.3.1. (retlig interesse) og for så vidt angår klagepunkterne 1 og 4 under afsnit 6.4.3.2.2. (inhabilitet – øvrige sager om inhabilitet), hvor den revisionsmæssige del af klagen fremgår.

#### **6.4.2. Ikke udelukkende til hvervgivers brug**

Ingen sager i beretningsåret.

#### **6.4.3. Væsentlige mangler**

Det karakteristiske ved Revisornævnets kendelser med afgørelser under dette afsnit er, at den af revisor afgivne revisionspåtegning/erklæring er ugyldig. Det konkrete årsregnskab er således ikke længere forsynet med en revisionspåtegning.

##### **6.4.3.1. Mangler ved registreringen**

Ingen sager i beretningsåret

##### **6.4.3.2. Inhabilitet**

Bestemmelserne om revisorers uafhængighed fremgår af revisorlovens kapitel 4, §§ 24, 24a, 24b, 24c, 25 og 26. De sager, der har været behandlet i beretningsåret, angår overtrædelser af revisorlovens § 24, der er en rammebestemmelse, der fastlægger de grundlæggende krav til revisors uafhængighed. Bestemmelsen er suppleret af uddybende regler fastsat ved bekendtgørelse, for

beretningsåret Erhvervsstyrelsens bekendtgørelse nr. 735 af 17. juni 2016 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed.

Også i dette beretningsår har Erhvervsstyrelsen fremsendt en række klagesager, der alene angår spørgsmålet om, hvorvidt en revisors forretningsmæssige forbindelser har været af en sådan karakter, at revisor ved sin erklæringsafgivelse har overtrådt uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, herunder om de foreliggende trusler kunne vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Antallet af sager om den forretningsmæssige forbindelse har haft et sådant omfang, og omfanget af de konkrete sager været så forskelligartet, at det også i dette beretningsår har været hensigtsmæssigt at referere disse sager i et særskilt underafsnit, 6.4.3.2.1. – inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser.

En sag (sag 31/2021) angik revisors erklæring i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19. Bøden blev ikke i den sag skærpet med henvisning hertil.

#### **6.4.3.2.1. Inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser**

Kendelserne i dette underafsnit er for at lette overblikket over Revisornævnets bødepraksis anført under overskrifter svarende til antallet af revisionspåtegninger på forskellige selskaber, klagen vedrører. Alle afgørelser under afsnit 6.4.3.2.1. angår forretningsmæssige forbindelser i tilfælde, hvor revisor har haft en ejerandel i en erhvervsdrivende virksomhed – alle juridiske selskabsformer – hvori revisors erklæringskunde eller ledelsen heri også har en ejerandel, eller tilfælde, hvor revisor og ledelsen i erklæringskunden har haft en fælles ledelsesfunktion som direktør/bestyrelse i en erhvervsdrivende virksomhed. Praksis viser, at der ikke ved udmåling af bøde er lagt vægt på, hvorvidt revisors erklæring er en revisionspåtegning, en erklæring om udvidet gennemgang eller en erklæring om review, der alle er erklæringer med sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2.

I en sag (sag 75/2020) har revisors advokat anmodet om genoptagelse med henvisning til EMRK art. 6 og henvist til den beskyttelse, som en mistænkt i en straffesag er omfattet af. Revisornævnet har givet afslag på genoptagelse.

#### **1 selskab – fra 1 til 3 erklæringer**

Sag 68/2020. Kendelse af 8. februar 2021.

1 selskab, 1 erklæring.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klage:

Revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, blev overtrådt, idet indklagede havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018 for A... Fond, i hvilken fond X havde været bestyrelsesmedlem i hele regnskabsperioden samt på erklæringstidspunktet, desuagtet at begge var bestyrelsesmedlemmer i Fonden B....

Fonden var en almenvælgørende fond, men en erhvervsdrivende fond og revisors arbejde i bestyrelse var ulønnet.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at indklagede den 28. maj 2019 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for A... Fond for årsregnskabet for 2018, at X i regnskabsåret og på erklæringstidspunktet var medlem af bestyrelsen i A... Fond, samt at indklagede og X i det pågældende regnskabsår og på erklæringstidspunktet var henholdsvis medlem af og formand for bestyrelsen i Fonden B..., der i regnskabsåret 2018 var registreret som en erhvervsdrivende fond. Revisornævnet lægger videre som ubestridt til grund, at indklagede ikke i sine arbejdsoplysninger vedrørende uafhængighed har forholdt sig til, hvorvidt indklagede i givet fald kunne være inhabil*

og derfor skulle have afstået fra at afgive revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018 for sin klient, A... Fond.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisors og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf.

bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår.

Revisornævnet finder, at indklagedes og X' hverv som medlem af og formand for bestyrelsen i Fonden B... i regnskabsåret 2018 og på erklæringstidspunktet for den af indklagede afgivne revisionspåtegning på regnskabet for A... Fond, sammenholdt med, at X i regnskabsåret 2018 og på erklæringstidspunktet var bestyrelsesmedlem i A... Fond, der var indklagedes klient, udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse - der ikke er omfattet af de pågældendes normale virksomheder, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som godkendt statsautoriseret revisor - mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Det tilføjes i denne forbindelse, at normal virksomhed for en revisor - i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand - er som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2. Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse indebærer en fælles kommerciel og økonomisk interesse af ikke ubetydeligt omfang. Revisornævnet finder endvidere, at forbindelsen mellem indklagede og X, der var bestyrelsesmedlem i og formand for bestyrelsen i Fonden B..., sammenholdt med, at X var bestyrelsesmedlem i A... Fond, som indklagede har afgivet sin revisionspåtegning på for regnskabsåret 2018, kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.

På denne baggrund er det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik. Det af indklagede anførte, herunder om at indklagedes bestyrelsesarbejde var ulønnet, og herunder om fondenes almenvelgørende formål samt årsagen til, at Fonden B... fra og med regnskabsåret 2018 blev omregistreret til en erhvervsdrivende fond, kan ikke føre til et andet resultat.

Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpene omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at der er i denne sag foreligger formildende omstændigheder i forbindelse med indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik, der angår tilsidesættelse af reglerne om uafhængighed som offentlighedens tillidsrepræsentant og dermed en tilsidesættelse af helt grundlæggende krav til en revisor ved afgivelse af revisionspåtegningen. Revisornævnet finder ej heller, at der foreligger andre omstændigheder, der kan begrunde en forhøjelse af bøden. ...”

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 58/2020. Kendelse af 5. marts 2021.

1 selskab, 2 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkt:

Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, da indklagede havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2017 og 2018 for Andelsselskabet Y, hvori X var direktør.

Indklagede var i samme periode ejer af 10-14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i to selskaber, henholdsvis A... ApS, og K/S BB..., hvori X var ejer af 10-14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i begge selskaber. Indklagede var ligeledes direktør og fra 29. oktober 2018 likvidator i A... ApS og likvidator for K/S B... i perioden 29. oktober 2018 til 17. oktober 2019.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personel kompetence).

Sag 67/2020. Kendelse af 5. marts 2021.

1 selskab, 1 erklæring

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkt:

Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet indklagede havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for A... A/S, i hvilket X har været bestyrelsesmedlem i hele regnskabsåret 2017/18 samt på erklæringstidspunktet, selvom indklagede ejede en betydelig andel af kapitalandelene og stemmerettighederne i Investeringsselskabet A... ApS, hvori X har været direktør i hele regnskabsåret 2017/18 samt på erklæringstidspunktet. X ejede ligeledes indirekte via B... Invest ApS en mindre andel af kapitalandelene og stemmerettighederne i Investeringsselskabet A... ApS. Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”... Revisornævnet finder, at revisor ... gennem sin investering i Investeringsselskabet A... ApS, hvor X både var direktør og medejer i regnskabsåret 2017/18 og på erklæringstidspunktet, har en forretningsmæssig forbindelse til den virksomhed, som revisionsopgaven vedrører i strid med revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Det forhold, at investeringen i Investeringsselskabet A... ApS var passiv med investeringer i børsnoterede værdipapirer, ændrer efter Nævnets opfattelse ikke på vurderingen. Det bemærkes i den forbindelse, at indklagede via en andel på 30 % af stemmerettighederne og kapitalandelene ejer en ikke ubetydelig andel af selskabet med dertilhørende indflydelse på selskabets drift og ledelse....”*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 70/2020. Kendelse af 12. april 2021.

1 selskab, 2 erklæringer

Erhvervsstyrelsen har fremsat følgende klage:

Revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, er overtrådt, idet indklagede havde afgivet en revisionspåtegning på årsregnskabet for C... ApS for 2016 og 2017, i hvilket selskab A... var bestyrelsesformand i hele regnskabsåret 2016 og 2017, desuagtet at begge indirekte via deres respektive holdingselskaber ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i Anpartsselskabet ..., hvori A... var direktør.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.  
Kendelsen er indbragt for domstolene.

Sag 82/2020. Kendelse af 7. maj 2021.

1 selskab, 1 erklæring

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klage:

Revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, er overtrådt, idet indklagede havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019 for B... A/S, i hvilket selskab X har været bestyrelsesformand siden 20. januar 2012, desuagtet at indklagede ejede 25% af kapitalandelene og stemmerettighederne i A... ApS, hvori X var direktør.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”... Revisornævnet finder, at det for en velinformeret tredjemand, vil være egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed, at indklagede i regnskabsåret 2019 og på tidspunktet for erklæringsafgivelsen på årsregnskabet for B... A/S, hvor X var bestyrelsesformand, ejede 25 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i A... ApS, hvor X var direktør. Forbindelsen mellem indklagede og X udgør derved en forretningsmæssig forbindelse, der ikke er omfattet af de involverede personers normale virksomhed, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som godkendt statsautoriseret revisor, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Det tilføjes i denne forbindelse, at normal virksomhed for en revisor - i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand - er som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2.*

*Det forhold at A... ApS er uden erhvervmæssig aktivitet i regnskabsåret 2019 eller den beskedne værdi af indklagedes ejerandel, kan ikke føre til et andet resultat. ...”*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

85/2020. Kendelse af 7. maj 2021.

1 selskab, 1 erklæring

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkt:

Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelse § 2, stk. 1, nr. 5, idet indklagede havde afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for A... A/S, hvori X var bestyrelsesmedlem, direktør og ejer af samtlige kapitalandelene og stemmerettigheder, og hvori Y var bestyrelsesformand, selvom indklagede, X og Y var direktører for B...ApS, ligesom X og Y var indirekte ejere af en væsentlig andel af kapitalandele og stemmerettighederne i B... ApS.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 4/2021. Kendelse af 4. juni 2021.

1 selskab, 1 erklæring (review)

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkt:

Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet indklagede har afgivet erklæring om review af årsregnskabet for 2018 for A... ApS, i hvilket selskab X var direktør samt ejer af samtlige kapitalandele og stemmerettigheder, desuagtet at de begge ejede en betydelige andel af kapitalandelene og stemmerettighederne i B... A/S, hvori begge var ledelsesmedlemmer.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 83/2020. Kendelse af 7. juni 2021.

1 selskab, 1 erklæring (udvidet gennemgang)

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klage:

Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet indklagede havde afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for 2018 for A... A/S, i hvilket selskab X var bestyrelsesmedlem i størstedelen af regnskabsåret 2018 samt på erklæringstidspunktet, desuagtet at X var bestyrelsesmedlem i Aktieselskabet B..., hvori indklagede indirekte ejer 8% af kapitalandelene og 40% af stemmerettighederne.

Revisor blev fundet skyldig.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*” ... Revisornævnet finder, at indklagedes og X’ forbindelse i en del af regnskabsåret 2018 samt på erklæringstidspunktet - via indklagedes indirekte ejerskab af 5-9,99 % af kapitalandelene og af 33,33-49,99 % af stemmerettighederne i Aktieselskabet B... A/S og via X’ bestyrelsespost i Aktieselskabet B... A/S – udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse – der ikke er omfattet af de pågældendes normale virksomheder, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som godkendt statsautoriseret revisor – mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedslovens § 2, stk. 1, nr. 5. Det tilføjes i denne forbindelse, at normal virksomhed for en revisor – i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand – er som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2. Revisornævnet finder videre, at den forretningsmæssige forbindelse indebærer en kommerciel og økonomisk interesse af ikke ubetydeligt omfang.*

*Revisornævnet finder endvidere, at den anførte forbindelse mellem indklagede og X, der for regnskabsåret 2018 har underskrevet ledelsespåtegningen for A... A/S med cvr-nr. ..., der var indklagedes kunde, og som indklagede har afgivet erklæring om udvidet gennemgang af, kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Revisornævnet har ved sin bevisbedømmelse lagt vægt på, at indklagede, der ikke i sin uafhængighedsvurdering har adresseret sin forbindelse til X, burde have identificeret den forretningsmæssige forbindelse - eller i hvert fald sin forbindelse - i hvert fald før, indklagede afgav sin erklæring om udvidet gennemgang på for regnskabsåret 2018, hvortil bemærkes, at X først i løbet af regnskabsåret 2018, den 28. maj 2018, tiltrådte som bestyrelsesmedlem i Aktieselskabet B... A/S. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det er revisor, der i forbindelse med sin afgivelse af en revisionspåtegning på et regnskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at det derfor også er revisor, der ex officio har ansvaret for at foretage relevante og nødvendige undersøgelser vedrørende sin habilitet, herunder også i forhold til, hvorvidt en forretningsmæssig forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Det tilføjes endvidere i tilknytning hertil, at den foreliggende trussel mod revisors uafhængighed i givet fald ville være omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, og at der derfor ikke kunne indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen mod revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2.*

*Det forhold, at X’ valg som medlem af bestyrelsen i Aktieselskabet B... A/S efter selskabets gældende vedtægter ikke kunne påvirkes af indklagede, idet X blev indvalgt i selskabets bestyrelse af ejerne af B- og C-aktier, hvilket indklagede ingen indflydelse havde på, kan ikke føre til et andet resultat, hvortil bemærkes, at X’ bestyrelsespost – uanset hvilke aktionærer, der har valgt ham – giver indflydelse på ledelsesmæssige beslutninger i det selskab, hvor indklagede har delvist ejerskab.*

*På denne baggrund er det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1....”*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 7/2021. Kendelse af 21. juni 2021.

1 selskab, 3 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klage:

Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet indklagede havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2016/17, 2017/18 og 2018/19 for A... ApS, hvori X var direktør og ejede alle kapitalandele og stemmerettighederne, selvom X og indklagede på samme tid havde været henholdsvis bestyrelsesmedlem og bestyrelsesformand i selskaberne B... ApS, C... A/S, D... A/S, E... A/S og F... A/S.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”... Revisornævnet finder, at det for en velinformeret tredjemand, må være egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed, at indklagede og X begge indgik i ledelsen i 5 selskaber, hvori X også har været i ejerkredsen, når indklagede i samme periode afgav revisionspåtegninger på årsrapporterne for et selskab, hvor X ejede 100 % af kapitalandelene og stemmerettighederne. På denne baggrund finder Revisornævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5. God revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er derved også overtrådt. Det af indklagede anførte om, at A... ApS' ejerskab af B... ApS udgjorde under 1 % af selskabets egenkapital og balance, og at regnskabsposten var indregnet til kostpris, kan ikke føre til et andet resultat. ...”*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 25/2021. Kendelse af 15. september 2021.

1 selskab, 1 erklæring

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klage:

Revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, var overtrådt, idet indklagede havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for A... ApS, i hvilket selskab X var bestyrelsesmedlem i hele regnskabsåret 2017/18 samt på erklæringstidspunktet, desuagtet at indklagede via B... ApS ejede kapitalandele og stemmerettigheder i C... ApS, hvori han var er bestyrelsesformand, og hvori X både var direktør og bestyrelsesmedlem.

Revisor blev fundet skyldig.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis for så vidt angår fastsættelse af bøden:

*”Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpene omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at der i denne sag foreligger særligt formildende eller skærpene omstændigheder - eller i øvrigt andre omstændigheder - der kan begrunde hverken en forhøjelse eller en nedsættelse af bøden.”*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 66/2021. Kendelse af 3. november 2021.

1 selskab, 1 erklæring



Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klage:

Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet indklagede har afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for 2017 for A... A/S, hvori X er bestyrelsesmedlem, uagtet at indklagede og X hver indirekte ejer kapitalandele og stemmerettigheder i B... ApS (opløst efter frivillig likvidation), hvori de begge var direktører i 3,5 måned af regnskabsåret 2017 samt på erklæringstidspunktet.

Revisor blev fundet skyldig.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis for så vidt angår fastsættelse af bøden:

*”Revisornævnet har ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpene omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at der er i denne sag foreligger hverken formildende eller skærpene omstændigheder i forbindelse med indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik. Det af indklagede anførte om honorarets størrelse kan ikke føre til et andet resultat.”*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

## **2 selskaber – 2 erklæringer**

Sag 73/2020. Kendelse af 5. marts 2021.

2 selskaber, 2 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkt:

Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet indklagede havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018 for A... ApS og A... Ejendomme ApS, hvori X er selskabernes eneste ledelsesmedlem samt ejer samtlige kapitalandele og stemmerettigheder, desuagtet at indklagede og X var bestyrelsesmedlemmer i B... A/S.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”... Det forhold, at indklagede har identificeret den forretningsmæssige forbindelse i uafhængighedsvurderingerne kan ikke føre til et andet resultat, da trusler, som nævnt i § 2, stk. 1, altid er så betydelige, at ingen sikkerhedsforanstaltning kan reducere truslen til et acceptabelt niveau.*

*Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for en førstegangsovertrædelse af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpene omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at der er i denne sag foreligger formildende omstændigheder i forbindelse med indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik, der angår tilsidesættelse af reglerne om uafhængighed som offentlighedens tillidsrepræsentant og dermed en tilsidesættelse af helt grundlæggende krav til en revisor ved afgivelse af revisionspåtegning. Revisornævnet bemærker, at indklagede har gjort sig relevante overvejelser om sin uafhængighed, men dette kan, henset til den foreliggende alvorlige overtrædelse af god revisorskik, ikke føre til en nedsættelse af straffen.”*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 100.000.

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personel kompetence).

Sag 76/2020. Kendelse af 4. juni 2021.

2 selskaber, 2 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klage:

Revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, er overtrådt, idet indklagede havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017 for A... A/S og årsregnskabet for 2016/17 for B... ApS, hvori X var bestyrelsesmedlem, desuagtet at indklagede og X via egne selskaber hver ejede en betydelig andel af kapitalandelene i og var direktører for C... ApS.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

### **3 selskaber – fra 3 til 6 erklæringer**

Sag 55/2020. Kendelse af 5. marts 2021.

3 selskaber, 3 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkt:

Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, da indklagede havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for A... A/S, årsregnskabet for 2018 for B... Holding ApS, samt afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for 2017/18 for C... A/S, i hvilke selskaber X havde været ledelsesmedlem i hele regnskabsperioden samt på erklæringstidspunkterne, selvom begge var ledelsesmedlemmer i D... A/S og E... A/S.

Revisor blev fundet skyldig.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”... Revisornævnet finder, at relationen mellem indklagede og X i form af begges deltagelse i ledelsen af selskaberne D... A/S og E... A/S, og indklagedes ejerskab af kapitalandele og stemmerettigheder i selskaberne, udgør et professionelt og forretningsmæssigt samarbejde, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Det forhold, at der ikke var nogen aktivitet i selskaberne, kan ikke føre til et andet resultat.*

*Nævnet finder, at indklagedes deltagelse i D... A/S og E... A/S, hvor X også er medlem af ledelsen, har en sådan karakter, at det for en velinformeret tredjemand er velegnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed. Der er ligeledes lagt vægt på, at det, modsat indklagedes anbringende om det modsatte, er Nævnets vurdering, at det ikke kan anses som inden for en revisors normale virksomhed at tage del i en akkordering som investor i en sportsklub.*

*Nævnet finder det således bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.*

*Sanktionsfastsættelse*

*Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for førstegangsovertrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Der lægges ved bødefastsættelsen vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisornævnet finder at der i denne sag foreligger skærpende omstændigheder, idet indklagede har afgivet erklæringer vedrørende i alt 3 selskaber, i alle tilfælde under tilsidesættelse af habilitetsreglerne, jf. herved Revisornævnets kendelser af 13. december 2018 i sagerne nr. 15 /2018 og nr. 16 /2018.*

*For overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, 1. pkt. og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt., en bøde på 150.000 kr.”*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 150.000.

Sag 6/2021. Kendelse af 4. juni 2021.

3 selskaber, 3 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet hun havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017 for A... A/S, i hvilket selskab X havde været ledelsesmedlem i hele regnskabsperioden samt på erklæringstidspunktet. X og indklagede var begge ledelsesmedlemmer i B... A/S og C... A/S på erklæringstidspunktet, og indklagede ejede en betydelig andel af kapitalandelene og stemmerettighederne i sidstnævnte selskab. Derudover var X direktør for D... ApS frem til august 2018 hvori indklagede ejede en betydelig andel af kapitalandelene og stemmerettighederne.

b) Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet hun havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2017 for E...A/S og F... A/S, i hvilke selskaber Y havde været henholdsvis næstformand for bestyrelsen og bestyrelsesmedlem siden april 2018. Y og indklagede havde begge ejet hver halvdelen af kapitalandelene og stemmerettighederne i D... ApS frem til ultimo november 2018 igennem deres respektive holdingselskaber.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Revisor blev pålagt en bøde på 150.000 kr.

Sag 8/2021. Kendelse af 21. juni 2021.

3 selskaber, 6 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klage:

Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegninger på årsregnskaberne for 2018 og 2019 for A... ApS, B... ApS og C... ApS. X var direktør og ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i alle selskaberne, og indklagede var bestyrelsesformand i D...ApS, hvori X var bestyrelsesmedlem og indirekte, via B... ApS, ejede 27,53% af kapitalandelene og stemmerettighederne.

Revisor blev fundet skyldig.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende udmålingen af bøden:

*” Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at der er i denne sag foreligger formildende omstændigheder i forbindelse med indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik, der angår tilsidesættelse af reglerne om uafhængighed som offentlighedens tillidsrepræsentant og dermed en tilsidesættelse af helt grundlæggende krav til en revisor ved afgivelse af 3 erklæringer for 3 selskaber. Revisornævnet finder imidlertid, at det forhold, at denne sag som anført angår indklagedes afgivelse af 6 erklæringer med sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, på 3 forskellige selskabers årsrapporter, er en skærpende omstændighed, der kan begrunde en forhøjelse af bøden. På denne baggrund pålægges indklagede, registreret revisor ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 150.000 kr. ”*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 150.000 kr.

Sag 12/2021. Kendelse af 21. juni 2021.

3 selskaber, 3 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klager:

A: Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2019 for K/S A... og B... ApS, i hvilke selskaber X ejede 15-19,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne. Både indklagede og X var bestyrelsesmedlemmer i K/S C..., ligesom begge ejede 10-14,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S C... og D... ApS.

B: Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for E... ApS, i hvilket selskab Y var direktør samt ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder. Indklagede ejede 10-14,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S C... og D... ApS, og Y ejede 15- 19,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S C... og D... ApS, ligesom indklagede var bestyrelsesmedlem i K/S C... på erklæringstidspunktet.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*"... Det forhold, at indklagede anser ejerskabet af K/S ... 2007 ApS som passiv ejendomsinvestering kan ikke føre til et andet resultat, da forholdene oplyst i erklæringsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1-7, og altså herunder § 2, stk. 1, nr. 5, jf. bestemmelsens ordlyd, altid foreligger, uanset forholdets størrelse og/eller omfang. ..."*

Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende udmålingen af bøden:

"Sanktionsfastsættelse

*Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 10.000 kr. for førstegangsovertrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Der lægges ved bødefastsættelsen vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisornævnet finder at der i denne sag foreligger skærpende omstændigheder, idet indklagede har afgivet erklæringer vedrørende i alt 3 selskaber, i alle tilfælde under tilsidesættelse af habilitetsreglerne, jf. herved Revisornævnets kendelser af 13. december 2018 i sagerne nr. 15/2018 og nr. 16/2018."*

Revisor blev pålagt en bøde på 150.000 kr.

Sag 23/2021. Kendelse af 15. september 2021.

3 selskaber, 3 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klager:

a) Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017 for K/S A... og årsregnskabet for 2018/19 for B... ApS. X var ledelsesmedlem i begge selskaber og ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i B... ApS, og indklagede og X ejede hver 10-14,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S C... og Komplementarselskabet D... ApS, ligesom de begge var ledelsesmedlemmer i K/S C....

b) Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019 for E... P/S. Y var bestyrelsesmedlem i kommanditaktieselskabet, og indklagede ejede 5-9,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i F... A/S, hvori Y var direktør og bestyrelsesmedlem.

Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis for så vidt angår fastsættelse af bøden:

*"Revisornævnet har ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets*

*faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at der er i denne sag foreligger formildende omstændigheder i forbindelse med indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik. Revisornævnet finder derimod, at der i denne sag foreligger skærpende omstændigheder, idet indklagede har afgivet i alt 3 revisionspåtegninger med sikkerhed vedrørende 3 forskellige selskaber.”*

Revisor blev pålagt en bøde på 150.000 kr.

#### Sag 29/2021. Kendelse af 15. september 2021.

3 selskaber, 3 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klage:

Revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, var overtrådt, idet indklagede havde afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2019 for A... ApS, B... A/S og C... A/S, i hvilke selskaber X var medlem af bestyrelsen, desuagtet at indklagede ejede en væsentlig andel af kapitalandele og stemmerettigheder i D ApS, hvori X var bestyrelsesmedlem.

Revisor blev fundet skyldig.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis for så vidt angår fastsættelse af bøden:

*”Revisornævnet har ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at der er i denne sag foreligger formildende omstændigheder i forbindelse med indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik. Revisornævnet finder derimod, at der i denne sag foreligger skærpende omstændigheder, idet indklagede har afgivet i alt 3 erklæringer om udvidet gennemgang med sikkerhed vedrørende 3 forskellige selskaber.”*

Revisor blev pålagt en bøde på 150.000 kr.

#### **5 selskaber – 5 erklæringer**

##### Sag 62/2020. Kendelse af 26. februar 2021.

5 selskaber, 5 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a:) Revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, er overtrådt, idet indklagede har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018 for A... ApS, K/S B..., og C... ApS, i hvilke selskaber X... i virksomhedernes regnskabsperiode samt på erklæringstidspunkterne var ejer af en betydelig andel af kapitalandelene og stemmerettighederne, desuagtet at begge i hele regnskabsperioden og på erklæringstidspunkterne var ejer af en betydelig andel af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S D..., og E... ApS.

b:) Revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, er overtrådt, idet indklagede har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for F.. ApS, i hvilket selskab Y... i hele regnskabsperioden samt på erklæringstidspunktet var ejer af en betydelig andel af kapitalandelene og stemmerettighederne, desuagtet at begge i hele regnskabsperioden og på erklæringstidspunktet var ejer af en betydelig andel af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S D... og E... ApS, hvori Y... er ledelsesmedlem.

c:) Revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, er overtrådt, idet indklagede har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for G... ApS, i hvilket

selskab Z... i hele regnskabsperioden samt på erklæringstidspunktet var ejer af samtlige kapitalandele og stemmerettigheder og var direktør, desuagtet at begge i hele regnskabsperioden og på erklæringstidspunktet var ejer af en betydelig andel af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S H... og I... ApS.

Revisor blev fundet skyldig i alle klagepunkterne.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende klagepunkt c og vedrørende udmålingen af bøden:

"Klagepunkt c

*Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at ....*

*Som anført under klagepunkterne a og b skal en revisor efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. ....*

*Revisornævnet finder, at indklagedes og Z' ... ejerskab af hver især 10-14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i både K/S H... og I... ApS i regnskabsåret 2017/2018 og på erklæringstidspunktet sammenholdt med Z' ... ejerskab af 100 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i G... ApS, der var indklagedes kunde, i regnskabsåret 2017/2018 og på erklæringstidspunktet, udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse - der ikke er omfattet af de pågældendes normale virksomheder, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som godkendt registreret revisor - mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Det tilføjes i denne forbindelse, at normal virksomhed for en revisor - i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand - er som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2. Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse indebærer en kommerciel og økonomisk interesse af ikke ubetydeligt omfang.*

*Revisornævnet finder endvidere, at forbindelsen mellem indklagede og Z..., der begge i regnskabsåret 2017/2018 og på erklæringstidspunktet hver især var ejere af 10-14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i både K/S H... og I... ApS sammenholdt med Z' ... ejerskab af 100 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i G... ApS, der var indklagedes kunde, og som indklagede har afgivet sine revisionspåtegning på årsregnskabet for regnskabsåret 2017/2018 for, kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Revisornævnet har ved bevisbedømmelsen lagt vægt på, at indklagede og Z' ... ejerskab af 10-14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i både K/S H... og I... ApS har stået på siden 2012, hvorfor indklagede – der afgiver sin revisionspåtegning som offentlighedens tillidsrepræsentant – burde have identificeret den forretningsmæssige forbindelse i hvert fald før, indklagede afgav sin revisionspåtegning for de selskabet for regnskabsåret 2017/2018. Ved bevisbedømmelsen har Revisornævnet videre lagt vægt på, at indklagede via relativt få relevante opslag i Erhvervsstyrelsens cvr-register i denne sag, hvor ejerskabet var 10-14,99 %, kunne have sikret sig, at indklagedes kunde og indklagede ikke samtidig var deltagere i samme K/S. Det forhold, at indklagede har oplyst, at han ikke vidste eller havde kendskab til, at han i løbet af regnskabsåret eller, da han afgav sin revisionspåtegning for regnskabsåret 2017/18 på årsrapporten for G... ApS, havde en forbindelse som anført i klagen med sin klient Z... via ejerskab af 10-14,99 % af selskaberne K/S H... og I... ApS, og at det kan lægges til grund, at indklagede ikke deltog aktivt i ledelsen eller på anden måde aktivt var engageret i de to selskaber, kan ikke føre til et andet resultat. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det er revisor, der i forbindelse med sin afgivelse af en revisionspåtegning på et regnskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at det derfor også er revisor, der ex officio har ansvaret for at foretage relevante og nødvendige*

*undersøgelser vedrørende sin habilitet, herunder også i forhold til, hvorvidt en forretningsmæssig forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.*

*På denne baggrund finder Revisornævnet bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik.*

*Revisornævnet har ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet har som en skærpende omstændighed lagt vægt på, at denne sag angår indklagedes afgivelse af 5 erklæringer med sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, på 5 forskellige selskabers årsrapporter, og at denne skærpende omstændighed kan begrunde en forhøjelse af bøden.*

*Indklagedes oplysning om, at han ikke vidste eller havde kendskab til, at han i løbet af regnskabsåret eller, da han afgav sin revisionspåtegning for regnskabet 2017/18 for G... ApS, havde en forbindelse som anført i klagen med sin klient Z... via ejerskab af 10-14,99 % af selskaberne K/S H... og I... ApS, og at det kan lægges til grund, at indklagede ikke deltog aktivt i ledelsen eller på anden måde var engageret i de to selskaber, er i den konkrete sag ikke anset for en formildende omstændighed med den konsekvens, at der tages hensyn hertil ved sanktionsfastsættelsen, da Revisornævnet finder, at indklagede ved relativt få relevante opslag i Erhvervsstyrelsens cvr-register kunne have sikret sig, at indklagedes kunde og indklagede ikke samtidig var deltagere i samme K/S.*

*Efter en samlet vurdering og på denne baggrund pålægges indklagede, ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 250.000 kr.*

*De af indklagede i øvrigt fremhævede forhold, herunder ejerandelene og de vedtægtsmæssige bestemmelser i K/S og det tilknyttede ApS, kan ikke medføre et andet resultat.”*

*Revisor blev som anført pålagt en bøde på 250.000.*

#### Sag 19/2021. Kendelse af 15. september 2021.

5 selskaber, 5 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klager:

- a) Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018 for A ... ApS, B... ApS og C... ApS. X var direktør og ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i A... ApS og C... ApS samt halvdelen af kapitalandelene og stemmerettighederne i B... ApS igennem sit holdingselskab. Indklagede og X var henholdsvis bestyrelsesmedlem og bestyrelsesformand i D... A/S, ligesom de hver ejede en tredjedel af kapitalandelene og stemmerettighederne heri via deres respektive holdingselskaber.
- b) Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018 for E... ApS og F... ApS. Y var ledelsesmedlem i begge selskaber og ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i E... ApS. Indklagede og Y var ledelsesmedlemmer i D... A/S og ejede hver en tredjedel af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet via deres respektive holdingselskaber.

Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis for så vidt angår fastsættelse af bøden:  
”Indklagede er ved Revisornævnets kendelse af 21. april 2020 (sag 17/2019) for tilsidesættelse af god revisorskik pålagt en bøde på 30.000 kr. Da indklagedes revisionspåtegninger i denne sag er

afgivet forud for Revisornævnets afgørelse af den 21. april 2020 skal forholdene bedømmes efter princippet i straffelovens § 89, hvilket fører til, at det skal vurderes, hvorledes den tidligere sag ville være afgjort, såfremt sagen dengang også havde omfattet de nu påkendte forhold.

Revisornævnet finder, at der i så fald - idet de nu til påkendelse foreliggende forhold vedrørende ikke overholdelse af habilitetsreglerne er alvorlige forseelser, idet habilitetsreglerne er fundamentale og grundlæggende for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant - ville være udmålt en samlet bøde på i alt 275.000 kr. Revisornævnets faste praksis for overtrædelse af habilitetsbestemmelserne i et førstegangstilfælde som det foreliggende for så vidt angår for 1-2 erklæringer på 1-2 forskellige selskaber er en bøde på 100.000 kr., medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Revisornævnet har efter en samlet vurdering ikke fundet, at det af indklagede oplyste, herunder om størrelsen af revisorhonoraret, er en formildende omstændighed, der kan føre til en lavere bøde. Revisornævnet har derimod efter en samlet vurdering, idet der i denne sag er afgivet 5 revisionspåtegninger på 5 forskellige selskaber, fundet, at der er tale om så skærpende omstændigheder, at bøden for de nu afgjorte forhold isoleret set ville være på 250.000 kr. Efter en samlet vurdering og henset til princippet i straffelovens § 89 pålægges indklagede herefter for overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, jf. princippet i straffelovens § 89, en tillægsbøde på 245.000 kr.”

Revisor blev pålagt en tillægsbøde på 245.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personel kompetence) og afsnit 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89).

#### Sag 30/2021. Kendelse af 20. september 2021.

5 selskaber, 5 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klager:

- a) Revisorloven § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, var overtrådt, idet indklagede havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2017/18 for A... ApS, B... A/S og C... A/S, i hvilke selskaber X var ledelsesmedlem i hele regnskabsperioden samt på erklæringstidspunktet, desuagtet at indklagede og X ejede en væsentlig andel af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S D... og ApS E... Komplementar, ligesom de begge var ledelsesmedlemmer i K/S D... i 10 måneder af regnskabsåret 2017/18 (klagepunkt a)
- b) Revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, er overtrådt, idet indklagede har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018 for F... ApS, i hvilket selskab Y ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder og var administrerende direktør i hele regnskabsperioden og på erklæringstidspunktet, samt har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018 for G... ApS (nu ... ApS under konkurs), i hvilket selskab Y indirekte ejede 50,50% af kapitalandelene og stemmerettighederne i hele regnskabsperioden og på erklæringstidspunktet, desuagtet at indklagede og Y ejede en væsentlig andel af kapitalandele og stemmerettigheder i K/S D... og ApS E... Komplementar, ligesom indklagede var bestyrelsesformand i K/S D... i 4 måneder af regnskabsåret 2018.

Revisor blev fundet skyldig.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis for så vidt angår fastsættelse af bøden:

”Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet



*finder ikke, at der er i denne sag foreligger formildende omstændigheder i forbindelse med indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik, der angår tilsidesættelse af reglerne om uafhængighed som offentlighedens tillidsrepræsentant og dermed en tilsidesættelse af helt grundlæggende krav til en revisor ved afgivelse af 5 erklæringer for 5 selskaber. Revisornævnet finder imidlertid, at det forhold, at denne sag som anført angår indklagedes afgivelse af 5 erklæringer med sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, på 5 forskellige selskabers årsrapporter, er en skærpende omstændighed, der kan begrunde en forhøjelse af bøden.”*

Revisor blev pålagt en bøde på 250.000 kr.

### **6 selskaber – fra 6 til 10 erklæringer**

**Sag 75/2020. Kendelse af 5. marts 2021.**

6 selskaber, 10 erklæringer (udvidet gennemgang)

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkt:

a) Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for A... A/S, hvori X var bestyrelsesformand, selvom indklagede og X samtidig har været henholdsvis bestyrelsesformand og bestyrelsesmedlem i B... ApS.

b) Indklagede havde overtrådt § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for C... ApS, D... ApS og E... ApS, hvori Y var bestyrelsesmedlem, desuagtet at indklagede og Y samtidig har været henholdsvis bestyrelsesformand og bestyrelsesmedlem i B... ApS.

c) Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskaberne for 2018 for F... A/S og G... A/S, hvori X og Y var henholdsvis bestyrelsesformand og bestyrelsesmedlem, selvom X og Y er bestyrelsesmedlemmer i B... ApS, hvor indklagede var bestyrelsesformand. Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis under hvert enkelt af klagepunkterne a), b) og c):

*”... Revisornævnet finder, at indklagede og X/Y, som følge af deres deltagelse i bestyrelsen i B... ApS på samme tidspunkt, hvor indklagede afgav erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for A/C/D/E/F/G... A/S for ..., og i ... regnskabsår, har en forretningsmæssig forbindelse, der ikke er omfattet af revisors normale virksomhed som godkendt revisor. Det bemærkes i denne forbindelse, at en revisors normale virksomhed er at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2. Det af indklagede fremførte forhold, at B... ApS ifølge indklagede har en almennyttig karakter, kan ikke tillægges betydning i vurderingen. Nævnet bemærker i den forbindelse, at selskabet ifølge cvr-registret er stiftet som et anpartsselskab med branchekode og formål, der relaterer sig til erhvervs-mæssig udlejning af ejendom. Efter Nævnets opfattelse kan indklagedes deltagelse som bestyrelsesmedlem i dette selskab, når et andet medlem af samme bestyrelse samtidig indgår i ledelsen hos en af indklagedes kunder, med føje vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.”*

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sanktionsfastsættelsen:

*”Efter Revisornævnets faste praksis – også efter ændring af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 – fastsættes en bøde på 100.000 kr. ved en førstegangsovertrædelse af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Der er ved bødefastsættelse lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Det betragtes som en særdeles skærpende omstændighed, at indklagede har afgivet erklæringer om udvidet gennemgang*

*vedrørende i alt 6 selskaber og for 4 af selskaberne for flere år, under tilsidesættelse af habilitetsreglerne. ...”*

Revisor blev pålagt en bøde på 300.000 kr.

Revisors advokat har efterfølgende anmodet om genoptagelse med henvisning til EMRK art. 6 og gjort gældende, at revisor er blevet pålagt at afgive oplysninger, der bl.a. er anvendt i disciplinærsagen, og henvist til den beskyttelse, som en mistænkt i en straffesag er omfattet af. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets mail af 23. marts 2020 om afslag på genoptagelse:

*”Det skal hertil bemærkes, at disciplinærsager, der kan rejses mod udøvere af visse, særligt betroede professioner, ikke i relation til EMRK i enhver henseende kan sidestilles med egentlige straffesager, heller ikke selv om der kan pålægges betydelige bøder. Der henvises bl.a. til Menneskerettighedsdomstolens domme i sagerne Irving Brown mod Storbritannien og Le Compte, Van Leuven mfl. mod Belgien, samt Jon Kjølbro ”Den Europæiske Menneskerettighedskonvention for praktikere”, 5. udgave, s. 534-535.*

*Spørgsmålet om denne bestemmelses betydning var ligeledes genstand for drøftelse i Folketinget ved indførelsen af revisorlovens § 38, om Erhvervsstyrelsens adgang til at kræve oplysninger af revisor, i dennes nuværende skikkelse. Ministeren udtalte overfor Erhvervsudvalget, jf. kommenteret revisorloves 5. udgave, s. 679ø, at konventionens art. 6 knytter sig til straffesager, ikke disciplinærsager.*

*Som anført sammesteds side 680:*

*”Det primære formål med undersøgelsesadgangen er ikke at skaffe materiale til brug for straffesager mod revisor og revisionsvirksomheder, men derimod til at højne kvaliteten af revisors arbejde. Det må derfor antages, at en revisor eller en revisionsvirksomhed normalt ikke vil kunne undlade at udlevere det materiale, styrelsen anmoder om, under henvisning til ”selvinkrimineringsforbuddet”.”*

*Erhvervsstyrelsens indhentelse af oplysninger kan herefter heller ikke anses for at være i strid med retssikkerhedslovens § 10.*

*Det bemærkes yderligere om den foreliggende sag, at de væsentligste oplysninger om den indklagede revisors medvirken i diverse bestyrelser kan findes i offentlige registre, og disse oplysninger ville således have været til rådighed også selvom indklagede helt havde undladt at svare. I de – ikke helt sjældent forekommende – tilfælde, hvor en revisor ikke svarer på henvendelser fra Revisornævnet, vil dette ikke medføre særskilte sanktioner mod den pågældende, men alene føre til, at sagen af Revisornævnet afgøres på det foreliggende grundlag. En eventuel sanktion vil heller ikke af den grund blive skærpet.*

*På denne baggrund finder Revisornævnet ikke, at det af Dem anførte kan føre til en genoptagelse af sagen.”*

Også relevant under afsnit 6.7.1 (visse sagsbehandlingsspørgsmål – genoptagelse af afgjort sag).

### **12 selskaber – fra 12 til 32 erklæringer**

**Sag 61/2020. Kendelse af 8. februar 2021.**

12 selskaber, 32 erklæringer, betinget frakendelse

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a: Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegninger på årsregnskaberne for A... A/S for 2016 og 2017, hvori X var bestyrelsesformand, uagtet at han og X var samtidige virksomhedsdeltagere i ... I/S.

b: Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegninger på årsregnskaberne for 2016/17 og 2017/18 for B... Holding af 2013 ApS, c... Holding ApS og E... ApS, uanset at han og E... ApS var samtidige virksomhedsdeltagere i ... I/S, ligesom B... Holding af 2013 ApS og C... Holding ApS ejede hver 50 pct. af stemmerettighederne i E... ApS.

c: Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet revisionspåtegninger på årsregnskaberne for 2016, 2017 og 2018 for F... ApS og G... ApS, hvori Y og Z var direktører og ejere af kapitalandele og stemmerettigheder, uanset at Y og Z og indklagede var samtidige ledelsesmedlemmer i ... Ejendomme ApS. Desuden ejede G... ApS og indklagede igennem sit 100 pct. ejede holdingselskab og g... ApS kapitalandele og stemmerettigheder i ... Ejendomme ApS og ... 115 ApS. Indklagede var tillige direktør i ... 115 ApS.

d: Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegninger på årsregnskaberne for 2016, 2017 og 2018 for H... ApS, hvori XX var direktør, uanset at han og XX samtidig ejede kapitalandele og stemmerettigheder i K/S ... H, Komplementarselskabet ... H ApS, K/S B... og Komplementarselskabet B... ApS. Derudover var XX bestyrelsesmedlem i K/S ... H. Desuden ejede XX og indklagede kapitalandele og stemmerettigheder i ... Ejendomme ApS, og indklagede var direktør og bestyrelsesmedlem i ... Ejendomme ApS på tidspunktet for afgivelsen af revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2017 for H... ApS.

e: Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet revisionspåtegninger på årsregnskaberne for 2016/2017, 2017/2018 og 2018/2019 for I... Holding ApS, J... ApS, K... ApS, L... ApS og M... ApS, hvori YY var direktør og ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder, uanset at han og YY ejede samtidig kapitalandele og stemmerettigheder i K/S ... House og Komplementarselskabet ... House ApS, ligesom begge var bestyrelsesmedlemmer i K/S ... House, og YY var direktør i Komplementarselskabet ... House ApS.

Erhvervsstyrelsen havde nedlagt påstand om, at indklagede blev pålagt en bøde på op til 600.000 kr., jf. revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt.

Erhvervsstyrelsen havde endvidere nedlagt påstand om, at indklagede betinget blev frataget godkendelsen som registreret revisor for en periode, der nærmere skulle fastsættes af Revisornævnet, jf. revisorlovens § 44, stk. 2.

Indklagede påstod frifindelse og subsidiært en mildere sanktion end påstået.

Revisor blev fundet skyldig i alle forhold.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis om bødens størrelse og om den nedlagte påstand om fratagelse af godkendelse som revisor.

*”Revisornævnet har ved sanktionsfastsættelsen lagt vægt på, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor, hvilke krav ikke påvirkes af det formål, der i givet fald har været grundlag for oprettelse af et selskab eller valget af et medlem af bestyrelse og/eller det revisionsselskab og/eller den revisor, der skal afgive en revisionspåtegning på et årsregnskab. Som en skærpende omstændighed indgår endvidere, at der i denne sag i alt er afgivet 32 revisionspåtegninger vedrørende 12 forskellige selskaber af indklagede i strid med habilitetsbestemmelserne, samt at de af indklagede afgivne revisionspåtegninger angår 3 regnskabsår for en række af de 12 forskellige selskaber.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagedes tilsidesættelse af kravene til ham som godkendt registreret revisor og hermed som offentlighedens tillidsrepræsentant er af særlig grov karakter og dermed omfattet af revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt., hvorefter der kan pålægges en bøde på ikke over 600.000 kr.*

Indklagede er endvidere tidligere i sag 104-2016 ved Revisornævnets kendelse af 26. januar 2018 fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik ved overtrædelse af revisorlovens regler om uafhængighed og pålagt en bøde på 100.000 kr. Klagepunkterne i den nu til påkendelse foreliggende sag angår 12 revisionspåtegninger vedrørende regnskabsår 2016/17 eller 2017 afgivet af indklagede forud for den tidligere kendelses dato af 26. januar 2018 og 20 revisionspåtegninger vedrørende senere regnskabsår afgivet efter den tidligere kendelses dato af 26. januar 2018. De nu til påkendelse foreliggende overtrædelser er således dels omfattet af princippet i straffelovens § 81, dels omfattet af princippet i straffelovens § 89.

Efter Revisornævnets praksis fastsættes der en bøde på 100.000 kr. for en enkelt overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger formildende omstændigheder. Princippet i straffelovens § 81 betyder, at den tidligere afgørelse, Revisornævnets kendelse af 26. januar 2018, kan medføre en strafskærpelse, dvs. en højere bøde, end der ville være pålagt, såfremt den indklagede revisor var indbragt første gang. Revisornævnet finder i denne sag, hvor såvel den tidligere afgørelse som de nu foreliggende tilsidesættelser af god revisorskik angår tilsidesættelse af habilitetsbestemmelser, medfører en strafskærpelse. Princippet i straffelovens § 89 betyder, at Revisornævnet ved fastsættelse af straffen vedrørende de overtrædelser, der er begået forud for Revisornævnets kendelse af 26. januar 2018, skal vurdere, hvorledes den tidligere sag ville være afgjort, såfremt sagen dengang også havde omfattet de nu påkendte 12 revisionspåtegninger afgivet af indklagede forud for den tidligere kendelse af 26. januar 2018. Revisornævnet finder, at der i så fald - idet de til påkendelse foreliggende forhold vedrørende ikke overholdelse af habilitetsreglerne er en alvorlig forseelse, idet habilitetsreglerne er fundamentale og grundlæggende for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant - ville være udmålt en bøde på over de 100.000 kr., der var og er Revisornævnets faste praksis for en sådan overtrædelse i et førstegangstilfælde vedrørende 1-2 erklæringsafgivelser.

Revisornævnet har ikke i denne sag fundet, at det er en formildende omstændighed, at indklagede i sine arbejds papirer har identificeret de forbindelser, der som ovenfor anført har medført, at Revisornævnet har fundet indklagede skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik. Revisornævnet har herved lagt vægt på, at de foreliggende forretningsmæssige forbindelser i strid med revisorlovgivningens regelsæt, som er omfattet af klagepunkterne, efter utvetydig og lang praksis i Revisornævnet i en række tilsvarende sager er fundet at være i strid med habilitetsbestemmelserne, hvilket indklagede vidste eller burde have vidst, da han foretog sine vurderinger af sin habilitet forud for sine erklæringsafgivelser.

For overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, der i denne sag er af særlig grov karakter, pålægges indklagede efter en samlet vurdering i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, til dels tillægsbøde, der passende kan fastsættes til 500.000 kr.

Ved afgørelsen af, om indklagede endvidere betinget skal frakendes sin godkendelse som registreret revisor, har Revisornævnet lagt til grund, at Revisornævnet gennem lang praksis forud for den nye revisorlov, der trådte i kraft den 17. juni 2016, i forbindelse med en enkelt overtrædelse af habilitetsbestemmelserne har pålagt en revisor en bøde på 100.000 kr. Som anført ovenfor har Revisornævnet i denne sag lagt til grund, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor, og Revisornævnet har således fundet det bevist, at indklagede - som offentlighedens tillidsrepræsentant - groft har tilsidesat revisors pligter, idet indklagede - på trods af sin viden om de ovenfor anførte sammenhænge mellem indklagede og de personer og virksomheder, for hvilke indklagede afgav revisionspåtegninger på i de alt 12 årsregnskaber, og på trods af, at indklagede i sine uafhængighedserklæringer har beskrevet sammenhængene mellem indklagede og de personer og

*virksomheder, for hvilke indklagede afgav revisionspåtegninger – har fejlvurderet de klare foreliggende trusler om sin inhabilitet og på den baggrund afgivet sine 32 revisionspåtegninger på årsregnskaberne vedrørende i alt 12 forskellige selskaber. Revisornævnet finder således, at de krav, som fremgår af den nugældende revisorlov - og forarbejderne hertil - for at frakende en revisor sin godkendelse som registreret revisor betinget efter revisorlovens § 44, stk. 2, er til stede, idet indklagedes forseelser - for så vidt angår de 32 tilsidesættelser af god revisorskik vedrørende 12 forskellige selskaber - må karakteriseres som værende af særlig grov karakter, oftere gentagen forsømmelse og angå grundlæggende krav ved udøvelsen af indklagedes arbejde som godkendt revisor og dermed offentlighedens tillidsrepræsentant.*

*Den betingede frakendelse sker på vilkår af, at revisor i en prøvetid på 5 år regnet fra Revisornævnets afgørelse ikke tilsidesætter god revisorskik under sådanne omstændigheder, at vedkommende efter en samlet bedømmelse skal frakendes godkendelsen.”*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 500.000.

Revisor blev endvidere frakendt sin godkendelse som registreret revisor betinget i 5 år på vilkår, at han i en prøvetid på 5 år regnet fra Revisornævnets afgørelse ikke tilsidesætter god revisorskik under sådanne omstændigheder, at vedkommende efter en samlet bedømmelse skal frakendes godkendelsen.

Også relevant under afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse) og afsnit 6.6.2.3.(princippet i straffelovens § 81 og 89 i kombination).

#### **6.4.3.2.2. Inhabilitet – øvrige sager om inhabilitet**

Også under denne kategori tager Revisornævnet udgangspunkt i et bødeniveau på 100.000 kr. i førstegangstilfælde for overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, men fx selvrevision kan efter Revisornævnets praksis, jf. fx i sag 81/2020, medføre forhøjelse af bøden. I sag 1/2021 og sag 81/2020 har Revisornævnet taget stilling til afgivelsen af en digital erklæring. I sag 31/2021 har Revisornævnet taget stilling til afgivelse af erklæring i forbindelse med ansøgning om tilskud på grund af Covid 19.

#### Sag 65/2020. Kendelse af 5. marts 2021.

1 selskab, 1 erklæring (review)

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klage:

Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 3, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 3, litra a-c, idet indklagede havde afgivet erklæring om review på årsregnskabet for 2018 for A... ApS, selvom indklagedes mor og bror var henholdsvis direktør og ejer af samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i selskabet.

Indklagede blev i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”... Revisornævnet finder det åbenbart, at indklagedes mor og bror er således nærtstående, at de er omfattet af bestemmelsen om familiemæssige bånd i uafhængighedsbekendtgørelsen. Det er endvidere åbenbart, at der ikke kan iagttages sikkerhedsforanstaltninger af relevant karakter, der ville kunne føre til, at en revisor ville kunne afgive erklæring som sket uden herved at tilsidesætte kravet om uafhængighed.*

*Revisionsnævnet finder på baggrund heraf, at indklagede ved at afgive erklæring om review på årsregnskabet for 2018 for A... ApS har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf.*

*uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, litra a-c, idet indklagedes mor og bror hhv. var direktør og ejer af samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i selskabet*

*Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Der lægges ved bødefastsættelsen vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisornævnet finder ikke at der i denne sag foreligger formildende omstændigheder i forbindelse med indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik, der angår tilsidesættelse af reglerne om uafhængighed som offentlighedens tillidsrepræsentant og dermed en tilsidesættelse af helt grundlæggende krav til en revisor ved afgivelse af erklæring om review. Revisornævnet finder endvidere ikke at der foreligger andre omstændigheder, der kan begrunde hverken en forhøjelse eller en nedsættelse af bøden. ...”*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

#### Sag 69/2020. Kendelse af 5. marts 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkt:

Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, idet indklagede har afgivet revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2018 for A... ApS, hvori X var bestyrelsesmedlem på erklæringstidspunktet, uagtet indklagede og X samtidig var bestyrelsesmedlemmer i Revisionsfirmaet ..., hvorigennem revisionspåtegningen på årsregnskabet blev afgivet.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”... Revisornævnet finder, at det for en velinformeret tredjemand, må være egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed, at indklagede og X begge indgik i ledelsen af revisionsvirksomheden, samtidigt med, at X besad posten som bestyrelsesmedlem i det selskab, som revisionsopgaven vedrørte. Hermed kunne X have kontrolleret opgavens udførelse, samtidig med, at han som bestyrelsesmedlem kunne have haft betydelig indflydelse på ledelsen af selskaberne, herunder valg af revisor.*

*På denne baggrund finder Revisornævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 1. God revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er derved også overtrådt. Det forhold, at X ikke har øvet nogen indflydelse på den udførte revision af A... ApS kan ikke føre til et andet resultat. ...”*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

#### Sag 1/2021. Kendelse af 4. juni 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

1. Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, idet han den 30. juni 2018 har afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for 2017 for A..., ApS, uanset at han frem til 17. januar 2018 var bestyrelsesmedlem i B... A/S, som A... ApS ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i.
2. Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 6, litra a og c, idet han den 31. oktober 2019 har afgivet erklæring om kontantstiftelse af C... ApS, som hans ægtefælle X stiftede den 30. oktober 2019, og hvori hun på stiftelsestidspunktet tegnede 50 pct. af kapitalandelene og besad 50 pct. af stemmerettighederne.
3. Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 6, litra b og c, idet han den 21. februar 2020 har afgivet vurderingsberetning

på D... ApS, i hvilket selskab hans ægtefælle X på stiftelsestidspunktet blev udpeget som direktør og eneste ledelsesmedlem i selskabet.

Indklagede blev fundet skyldig i alle klagepunkterne. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende klagepunkt b:

"Klagepunkt 2

Revisornævnet lægger som erkendt af indklagede til grund, at indklagedes ægtefælle X stiftede C... ApS og tegnede 50 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet på stiftelsestidspunktet, at indklagedes ægtefælle X digitalt har anmeldt stiftelsen af selskabet i Erhvervsstyrelsens selskabsregister den 31. oktober 2019, samt at indklagede den 31. oktober 2019 digitalt har afgivet erklæring om kontantstiftelse af C... ApS i form af en kontant kassebeholdning og dermed samtidig erklæring om, at selskabskapitalen blev indbetalt til C... ApS senest på stiftelsestidspunktet.

Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at den af indklagede afgivne erklæring er en erklæring med sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2. Registrering af et kapital-selskab er omfattet af bestemmelsen i selskabslovens § 40, og revisors erklæring om kontantstiftelse ved kontant kassebeholdning er omfattet af § 16, stk. 2, nr. 4, i dagældende bekendtgørelse nr. 1466 af 25. november 2016 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse i Erhvervsstyrelsen, nugældende § 18, stk. 1, nr. 4, i bekendtgørelse nr. 1377 af 12. december 2019 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse i Erhvervsstyrelsen.

Revisornævnet bemærker endvidere i tilknytning hertil, at det fremgår af sagen, at indklagede har afgivet sin revisorerklæring digitalt til Erhvervsstyrelsen den 31. oktober 2019, og Revisornævnet lægger til grund, at indklagede i den forbindelse har indestået for, at den indbetalte kapital med eventuelle tillæg i form af overkurs var indbetalt på selskabets konto i et pengeinstitut. Erklæringen er derved – uanset revisorerklæringen ikke er affattet i overensstemmelse med bekendtgørelsen om godkendte revisors erklæringer - omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisors og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 6, litra a og c, altid, når revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, gennem familieretlige bånd er knyttet til personer, der har en væsentlig direkte eller indirekte økonomisk interesse i eller i væsentligt omfang deltager i andre former for transaktioner vedrørende et finansielt instrument, der garanteres eller på anden måde understøttes af den virksomhed, som opgaven vedrører, eller har en direkte indflydelse på udarbejdelsen af det, som opgaven vedrører.

Revisornævnet finder - i overensstemmelse med indklagedes erkendelse - at det for en velinformeret tredjemand var egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed, at indklagede på erklæringstidspunktet den 31. oktober 2019 afgav erklæring om kontantstiftelse af C... ApS og afgav erklæring om, at selskabskapitalen blev indbetalt til C... ApS senest på stiftelsestidspunktet, fordi indklagedes ægtefælle var stifter af C... ApS og havde tegnet sig for 50 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i C... ApS og dermed havde en økonomisk interesse i og en direkte indflydelse på erklæringsemnet hos indklagedes erklæringskunde C... ApS.

*På denne baggrund er det som erkendt af indklagede bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 6, litra a og c, og tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.”*  
Revisor blev pålagt en bøde på 150.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.1. (erklæringsafgivelse).

#### Sag 81/2020. Kendelse af 14. juni 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a:) Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, samt revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 3, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, idet indklagede den 26. april 2017 har afgivet erklæring om kontantstiftelse af A... ApS samtidig med, at B... ApS, hvori indklagede siden den 19. januar 2012 har været direktør og ejet samtlige stemmerettigheder og kapitalandele, stiftede A... ApS.

b:) Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, idet indklagede har afgivet en revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017 for A... ApS, desuagtet at indklagede i løbet af regnskabsåret var direktør for selskabet.

Indklagede blev fundet skyldig i begge klagepunkter. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende forhold a):

#### ”Klagepunkt a og b

*Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at indklagede fra 2012 har været direktør og ejet samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i B... ApS, at B... ApS den 26. april 2017 ved anvendelse af binavn stiftede A... ApS, at stiftelsesdokumentet for A... ApS ikke var underskrevet af en for selskabstifter B... ApS i cvr. registreret tegningsberettiget, at indklagede ved stiftelsen af A... ApS blev registreret som selskabets revisor, at indklagede foretog anmeldelse af stiftelsen af A... ApS i Erhvervsstyrelsens selskabsregister den 26. april 2017, at indklagede den 26. april 2017 afgav revisorerklæring om kontantstiftelse af A... ApS, jf. dagældende anmeldelsesbekendtgørelses § 16, stk. 2, nr. 4, nugældende anmeldelsesbekendtgørelses § 18, stk. 2, nr. 4, at anpartskapitalen ifølge stiftelsesdokumentet udgjorde 7.000 euro, at der den 26. april 2017 blev indbetalt 7.000 euro for tegnet anpartskapital i A... ApS på E Investments ApS’ konto, at det var ... LLC, beliggende i De forenede Arabiske Emirater, der reelt tegnede anparter/indbetalte anpartskapitalen, at indklagede den 10. oktober 2017 fratrådte som revisor for A... ApS, at indklagede den 10. oktober 2017 tiltrådte som direktør i A... ApS, at indklagede den 22. juni 2018 fratrådte som direktør for A... ApS, samt at indklagede den 11. juli 2018 gennem revisionsvirksomheden ...*

*Revisionsinteressentskab, afgav revisionspåtegning på årsregnskabet for regnskabsåret 26. april – 31. december 2017 for A... ApS.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke i sine arbejdspapirer vedrørende uafhængighed - der af indklagede er fremlagt i en form uden datering og uden, det fremgår, hvilket selskab uafhængighedsvurderingen angår - i forbindelse med sin revision af årsregnskabet for regnskabsåret fra den 26. april til den 31. december 2017 af selskabet A... ApS har forholdt sig til, hvorvidt indklagede i givet fald kunne være inhabil på grund af en forretningsmæssige forbindelse og derfor skulle have afstået fra at afgive revisionspåtegning på årsregnskabet.*

*Efter revisorlovens § 24, stk. 1, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. Efter revisorlovens § 16, stk. 3, skal revisor under udførelse af opgaver efter revisorlovens § 1, stk. 3, hvis revisor ikke er uafhængig ved udførelse af en opgave, jf. § 24, oplyse dette i sin erklæring. Revisor skal være uafhængig i såvel den periode, som erklæringen angår, som i den periode, erklæringsopgaven pågår og udføres, dvs. perioden, hvor en revisor skal være*



uafhængig – eller, jf. § 1, stk. 3, afgive oplysning om sin ikke uafhængighed om - begynder på datoen for revisors påbegyndelse af udførelse af erklæringsopgaven og ophører den dato, erklæringen er afgivet.

Revisornævnet finder det ved de fremlagte dokumenterede oplysninger bevist, at den periode, indklagede i forbindelse med sin erklæringsafgivelse omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, eller § 1, stk. 3, skal opfylde revisorlovgivningens habilitetskrav, angår i hvert fald den 26. april 2017 for så vidt angår en revisorerklæring om kontantstiftelse af det nye selskab A... ApS, og perioden fra 26. april 2017 til 11. juli 2018 for så vidt angår den af indklagede afgivne revisionspåtegning på regnskabet for regnskabsåret 2017 for A... ApS.

#### Klagepunkt a

Revisornævnet lægger til grund, at indklagedes digitale erklæring om kontantstiftelse af A... ApS og i den forbindelse indklagedes erklæring om, at selskabskapitalen blev indbetalt til selskabet A... ApS fra selskabets stifter B... ApS, i hvilket selskab indklagede var direktør og i hvilket selskab indklagede var 100 % ejer af samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i, senest på stiftelsestidspunktet, er en erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2. Revisornævnet har herved lagt vægt på, at en revisors erklæring om kontantstiftelse ved kontant kassebeholdning er omfattet af § 16, stk. 2, nr. 4, i dagældende bekendtgørelse nr. 1466 af 25. november 2016 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse m.v. i Erhvervsstyrelsen, nugældende § 18, stk. 1, nr. 4, i bekendtgørelse nr. 1377 af 12. december 2019 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse m.v. i Erhvervsstyrelsen, samt lagt vægt på, at den afgivne erklæring fra en revisor i og med, at erklæringen er afgivet over for Erhvervsstyrelsen og dermed giver offentligheden adgang til Erhvervsstyrelsens register og revisors erklæring, ikke kun er bestemt til hvergiverens eget brug. Revisornævnet har endvidere lagt vægt på, at indklagede ikke har oplyst, at hans erklæring ikke var en erklæring med sikkerhed, men alene omfattet af revisorlovens § 16, stk. 3, samt, at det ikke fremgår, at indklagede i tilknytning til sin erklæring har afgivet oplysninger om sin inhabilitet til Erhvervsstyrelsen, jf. kravet herom efter revisorlovens § 16, stk. 4.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, altid, når revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, i øvrigt har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale vilkår og ikke har så betydeligt omfang, at den udgør en trussel mod uafhængigheden. Trusler mod uafhængighed foreligger endvidere efter bekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, når en revisor i hovedsagen i sin erklæring vil udtale sig om eget forhold.

Revisornævnet finder, at det for en velinformeret tredjemand var egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed, at indklagede på erklæringstidspunktet den 26. april 2017 afgav erklæring om kontantstiftelse af A... ApS og dermed afgav erklæring om, at selskabskapitalen blev indbetalt til A... ApS på dette selskabs bankkonto eller forelå som kassebeholdning senest på stiftelsestidspunktet, samt at selskabskapitalen var indbetalt af B... ApS, der havde tegnet

*selskabskapitalen, fordi indklagede på erklæringstidspunktet var direktør i og ejer af samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i B... ApS, som ved anvendelse af binavn stiftede A... ApS. På denne baggrund er det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og § 6, stk. 1, nr. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.”*

Revisor blev pålagt en bøde på 150.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.1. (erklæringsafgivelse).

Sag 31/2021. Kendelse af 20. september 2021.

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klage:

Revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, var overtrådt, idet indklagede revisor havde afgivet erklæring i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 indgivet af A... DK ApS (CVR nr. ...), i hvilket selskab X var direktør og indirekte ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder, desuagtet at indklagede revisor og X begge var ledelsesmedlemmer i ... Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab, hvorfra erklæringen blev afgivet, og i hvilket selskab begge ejede kapitalandele og stemmerettigheder.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

*”Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 14. maj 2020 afgav erklæring om ”opgørelse af realiserede faste omkostninger og opgørelse af realiseret omsætning samt resultatopgørelse” i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til dagældende bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19, indgivet af A... DK ApS, hvor X siden den 28. juli 2008 har været direktør og hvor X, indirekte via selskabet B... ApS, har ejet samtlige kapitalandele og stemmerettigheder siden den 4. juni 2012.*

*Det følger af § 9, stk. 1, 1. pkt., i dagældende bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020, at ansøgning om kompensation skal påtegnes af revisor, hvilket sker ved en erklæring med høj grad af sikkerhed udarbejdet af en uafhængig, godkendt revisor. Revisornævnet finder på denne baggrund, at den af indklagede afgivne erklæring er en erklæring med sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2.*

*Det lægges endvidere til grund, at indklagede og X, på tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelse, begge var ledelsesmedlemmer, hhv. bestyrelsesformand og administrerende direktør, i ... Statsautoriserede Revisionsanpartsselskab, hvorigennem indklagedes erklæring er afgivet, og hvor indklagede siden 17. juli 2013 har været reel ejer af 5% af kapitalkapitalandelene og 51% af stemmerettighederne og X siden den 31. december 2016, via sit selskab B... ApS, har ejet 65% af kapitalkapitalandelene og 33,33% af stemmerettighederne.*

*Efter revisorlovens § 24, stk. 1, 1. pkt., skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Det følger videre af revisorlovens § 24, stk. 2, 1. pkt., at en revisor ikke er uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings-, ansættelsesmæssigt eller andet forhold mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.*

*Efter §§ 1, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 735 af 17. juni 2016, om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed (uafhængighedsbekendtgørelsen) må revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.*

*Efter uafhængighedsbekendtgørelsens 2, stk. 1, nr. 1, foreligger der altid trusler mod en revisors uafhængighed når revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, er eller inden for de seneste 2 år har været ansat i en ledelsesfunktion i den virksomhed, som opgaven vedrører, og som led i ansættelsen har udøvet indflydelse på det, opgaven vedrører.*

*Revisornævnet finder, at det for en velinformeret tredjemand, er egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed, at indklagede og X begge indgik i ledelsen af revisionsvirksomheden, hvorfra erklæringen er givet, samtidigt med, at X var direktør for, og via sit selskab B... ApS, ejer af samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i det selskab, som erklæringsopgaven vedrørte. X havde derfor mulighed for, i sin egenskab af administrerende direktør i revisionsvirksomheden, at kontrollere opgavens udførelse.*

*På denne baggrund finder Revisornævnet det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 1. God revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er derved også overtrådt. Det forhold, at X, angiveligt alene varetager administrative opgaver i revisionsvirksomheden og ikke har haft en indflydelse på det udførte erklæringsarbejde kan ikke føre til et andet resultat.*

*Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for førstegangsovertrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Der lægges ved bødefastsættelsen vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisornævnet finder ikke, at der i denne sag foreligger formildende omstændigheder i forbindelse med indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik, der angår tilsidesættelse af helt grundlæggende krav til en revisor ved afgivelse af en erklæring med sikkerhed jf. revisorlovens § 1, stk. 2. Revisornævnet finder endvidere ikke at der foreligger andre omstændigheder, der kan begrunde en nedsættelse af bøden.”*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.1. (erklæringsarbejde) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sagerne 53/2021 og 26/2021. Kendelse af 5. oktober 2021.

Revisornævnet behandlede 2 sager mod revisor.

I sag 26/2021 havde Erhvervsstyrelsen fremsat følgende klage:

*Revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, er overtrådt, idet indklagede har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017 for A... A/S, i hvilket selskab X var bestyrelsesmedlem i størstedelen af regnskabsåret 2017 samt bestyrelsesformand på erklæringstidspunktet, desuagtet at X var bestyrelsesmedlem i hele regnskabsåret 2017 samt på erklæringstidspunktet i Revisionsfirmaet Y, hvorfra erklæringen blev afgivet.*

Revisor blev fundet skyldig.

Revisor blev i denne sag samt i den sambehandlede sag 53/2021 pålagt en bøde på 125.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.7. (udvidet gennemgang) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 62/2021. Kendelse af 6. december 2021.

En privat klager havde fremsat fire klagepunkter, hvoraf klagepunkterne 1 og 4 blev realitetsbehandlet medens klagepunkterne 2 og 3 blev afvist. Følgende fremgik af klagepunkterne 1 og 4:

”Klagepunkt 1 – Tilsidesættelse af god revisorskik ved afgivelse af erklæring med sikkerhed

Det gøres gældende, at [indklagede] i forbindelse med afgivelse af en erklæring med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug, har tilsidesat god revisorskik derved, at han som offentlighedens tillidsrepræsentant har afgivet erklæringen (bilag 3) og:

- angivet at erklæringen er afgivet med høj grad af sikkerhed, når han efterfølgende har forklaret under sandhedsplicht (og dermed må formodes at tale sandt), at der ikke er nogen grad af sikkerhed ved den afgivne erklæring.
- angivet at erklæringen er afgivet med høj grad af sikkerhed, når der er tale om udførelse af aftalte arbejdshandlinger – det er ikke muligt at afgive erklæringer med høj grad af sikkerhed i forbindelse med aftalte arbejdshandlinger.
- ikke i tilstrækkeligt omfang at have udvist professionel skepsis ved forhold, der traditionelt kan være forbundet med risici for væsentlig fejlinformation pga. deres skønspregede indhold. Der må siges at være en betydelig usikkerhed ved mundtlige oplysninger, som erklæringen delvist bygger på.
- ikke omtaler hvilke standarder, der er anvendt i forbindelse med det udførte arbejde samt revisors ansvar ved det udførte arbejde, som resulterer i en erklæring med høj grad af sikkerhed. Dette er i strid med erklæringsbekendtgørelsens § 17, stk. 1, nr. 2 og § 17, stk. 2.

...

Klagepunkt 4 - Selvrevision

(...) [indklagede] har overtrådt uafhængighedsreglerne for revisorer i form af udførelse af selvrevision, jf. revisorlovens § 24, stk. 3, i forbindelse med udarbejdelsen af erklæringen (bilag 3), idet [indklagede] har med sine påtegninger af årsrapporten for 2018 i A... allerede konkluderet, at størrelsen af As bruttofortjeneste (og dermed omsætning) er retvisende og dermed afgivet en erklæring med høj grad af sikkerhed. Det er dermed selvrevision, når han efterfølgende udarbejder erklæringen (...), der ligeledes omfatter omsætningen og fordeling heraf for 2018.”

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis for så vidt angår klagepunkterne 1 og 4:

*”Vedrørende klagepunkt 1*

...

*Ad realiteten*

*Da Revisornævnet har fundet, at det af indklagede udarbejdede dokument af 23. juni 2020 udgør en erklæring omfattende af revisorlovens § 1, stk. 2, finder bekendtgørelse nr. 1468 af 12. december 2017 om godkendte revisors erklæringer anvendelse. Nærmere bestemt bekendtgørelsens §§ 16-19.*

*Det følger af erklæringsbekendtgørelsens § 17, stk. 1, nr. 1, 2 og 4, at en erklæring med sikkerhed efter § 16 i det mindste skal indeholde: En identifikation af det forhold, hvorom der afgives erklæring (erklæringsemnet) og en beskrivelse af erklæringsopgaven (kriterierne), en omtale af revisors ansvar og det udførte arbejde, jf. stk. 2. og en konklusion om det udførte arbejde, jf. stk. 3. Af § 17, stk. 2, følger, at revisor i omtalen af det udførte arbejde skal oplyses om erklæringsopgavens formål og karakter. Herunder skal oplyses om anvendte standarder. Herudover følger det af revisorlovens § 16, stk. 1, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter lovens § 1, stk. 2. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som*

opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.

Det lægges til grund, som det er anført i erklæringen, at de af indklagede udførte arbejdshandlinger i forbindelse med erklæringsafgivelsen, var nærmere aftalt med hvervgiver. Det lægges endvidere til grund, som det er anført i erklæringen, at de udførte arbejdshandlinger bl.a. er baseret på mundtlige oplysninger. Herudover lægges det til grund, at erklæringen ikke indeholder en omtale af, hvilke standarder, der er anvendt ved erklæringsafgivelsen, som påkrævet erklæringsbekendtgørelsens § 17, stk. 2.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede ikke i tilstrækkelig grad har efterlevet sine forpligtelser som offentlighedens tillidsrepræsentant, og derved er skyldig i de klagepunkt 1 anførte forhold, og således har handlet i strid med god revisorskik jf. lovens § 16, stk. 1.

...

Vedr. klagepunkt 4

Det følger af revisorlovens § 24, stk. 3, at i tilfælde af trusler mod revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed, herunder selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære personlige, herunder familiære, relationer eller intimidering, skal revisor eller revisionsvirksomheden træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Er truslen af en sådan art i forhold til de trufne sikkerhedsforanstaltninger, at revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed er bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaver efter § 1, stk. 2.

Klagepunktet angår, om indklagede har udøvet selvrevision ved afgivelsen af erklæringen af 23. juni 2020, da indklagede ved sin påtegning af årsregnskabet for 2018 for A... ApS allerede havde konkluderet, at størrelsen af A... ApS' bruttofortjeneste var retvisende. Indklagede har afvist, at der tale om selvrevision, da indklagede ikke har truffet beslutninger eller på anden vis har været involveret i selskabets drift.

Revisornævnet finder ikke, at den af indklagede den 23. juni 2020 afgivne erklæring på nogen måde kan betragtes som udtryk for selvrevision. Indklagede frifindes derfor for dette klagepunkt.

For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1 og erklæringsbekendtgørelsens § 17, stk. 2, i forhold 1 pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der fastsættes til 30.000 kr. Da klagerne har fået delvist medhold i klagen, tilbagebetales klagegebyret jf. § 17, stk. 3, i bekendtgørelsen om Revisornævnet."

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 30.000 kr.

Også relevant for så vidt angår klagepunkterne 2 og 3 under afsnit 6.3.1. (retlig interesse) og for så vidt angår klagepunkt 1 under afsnit 6.4.1. (erklæringsafgivelse).

#### **6.4.4. Kvalitetsmangler ved selve erklæringen**

De sager, der under denne kategori er afgjort i beretningsåret, kan grupperes under de specifikke overskrifter, 1) hvor meget/lidt kan kræves af revisors revision, 2) tilfælde, hvor helhedsindtrykket er, at revisor mangler at dokumentere sin revision, 3) manglende forbehold og manglende modificeret konklusion, 4) revision af andelsboligforeninger og 5) forvaltningsrevision. Hertil kommer en række sager, hvor 6) der i det hele er sket frifindelse eventuelt kombineret med afvisning og endvidere sager 7), der angår udvidet gennemgang. En række af sagerne ville i givet fald kunne passe under flere af overskrifterne, men hver sag forekommer alene (med en enkelt undtagelse) under en af grupperne.

Underinddelingen under dette afsnit varierer fra år til år afhængig af art og type af de afgjorte sager.

#### **6.4.4.1. Hvor meget kan der kræves af revisors revision**

Under denne undergruppe er gengivet kendelser, hvori grænserne for krav til en revisors revision fremgår – hvor meget eller med andre ord, hvor lidt - kan der kræves.

Sag 51/2021 er medtaget under denne gruppe på grund af klagepunkt c, hvor spørgsmålet om en afkræftende konklusion på en revisionspåtegning - idet en afkræftende konklusion er særdeles vidtgående - i relation til god revisorskik kan være tilstrækkelig, såfremt der også er konstateret konkret manglende overholdelse af årsregnskabsloven. Samme spørgsmål er i øvrigt også afgjort ved Revisornævnets kendelse af 7. december 2016, sag 47/2016.

#### Sag 63/2020. Kendelse af 12. april 2021.

En privat klager, et konkursbo, havde rejst følgende klagepunkter:

1. Indklagede har handlet i strid med god revisorskik samt erklæringsbekendtgørelsen ved revision af A... ApS' årsrapporter for 2016 og 2017 ved at give årsrapporterne rene påtegninger, uagtet værdiansættelsen af igangværende arbejder var væsentligt fejlbehæftet. (igangværende arbejder)
2. Indklagede har handlet i strid med god revisorskik, ISA 570 samt erklæringsbekendtgørelsen ved revision af A... ApS' årsrapporter for 2016 og 2017 ved at give årsrapporterne rene påtegninger, uagtet ... fortsatte drift var forbundet med væsentlig usikkerhed. (going concern)
3. Indklagede har handlet i strid med god revisorskik og erklæringsbekendtgørelsen ved revision af A... ApS' årsrapport for 2017 ved i sin udtalelse om ledelsesberetningen at have undladt at oplyse om væsentlig fejlinformation. (ledelsesberetningen)
4. Indklagede har handlet i strid med god revisorskik og ISA 560 ved afgivelse af revisionspåtegning på A... ApS' årsrapport for 2017 ved ikke at sikre, at alle begivenheder, der indtraf mellem balancedatoen den 31. december 2017 og revisors påtegning den 18. maj 2018 og som krævede regulering af eller oplysning i regnskabet, var identificeret og passende afspejlet i årsrapporten. (efterfølgende begivenheder)
5. Indklagede har handlet i strid med god revisorskik, årsregnskabsloven, IAS 24 og erklæringsbekendtgørelsen ved revision af a... ApS' årsrapport for 2017 ved at give årsrapporten ren påtegning, uagtet der i årsrapporten var udeladt oplysninger om en lang række transaktioner med nærtstående parter, som ikke blev gennemført på markedsvilkår. (transaktioner med nærtstående parter)
6. Indklagede har handlet i strid med god revisorskik og erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på A... ApS' årsrapport for 2017 ved at have undladt at oplyse om, at der i årsrapporten ikke var udarbejdet særskilt egenkapitalopgørelse. (egenkapitalopgørelse)
7. Indklagede har handlet i strid med god revisorskik og erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på A... ApS' årsrapport for 2017 ved at have undladt at oplyse om, at der ikke i årsrapporten var udarbejdet note med angivelse af resultatdisponeringen. (resultatdisponering)
8. Indklagede har i strid med god revisorskik og revisorlovens § 24 udført revision af A... ApS' årsrapport for 2017 uden at opfylde revisorlovens krav om uafhængighed. (revisors uafhængighed)

Revisor havde for samtlige klagepunkter nedlagt påstand om frifindelse.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis for så vidt angår klagepunkt 1 og 2:

*” Klagepunkterne 1 og 2 - igangværende arbejder og going concern*

Det fremgår af årsregnskabet for 2016 for A... ApS, at årets overskud efter skat udgjorde 4.958.473 kr., at egenkapitalen udgjorde 12.614.193 kr., at regnskabsposten for igangværende arbejder var på 19.997.501 kr. og dermed udgjorde 34,7 % af balanceposten, at værdiansættelse af igangværende arbejder for fremmed regning efter anvendt regnskabspraksis skulle måles til salgsværdien af det udførte arbejde, hvor salgspris blev målt på baggrund af færdiggørelsesgraden på balancedagen og de samlede forventede indtægter på det enkelte igangværende arbejde, samt at indklagede i sin revisionspåtegning af den 11. maj 2017 erklærede, at årsregnskabet gav et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret.

Det fremgår af årsregnskabet for 2017 for A... ApS, at årets overskud efter skat udgjorde 22.977.609 kr., at egenkapitalen udgjorde 35.591.802 kr., at regnskabsposten for igangværende arbejder var på 56.412.086 kr. og dermed udgjorde 37,6 % af balanceposten, at værdiansættelse af igangværende arbejder blev målt som for regnskabsåret 2016, at der af årsregnskabets note 6 fremgik specifikation om, at regnskabsposten var beregnet ud fra posten igangværende arbejder for fremmed regning på 251.061.305 kr. fratrukket faktureringer på 194.649.219 kr., samt at indklagede i sin revisionspåtegning af 18. maj 2018 erklærede, at årsregnskabet gav et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret.

Revisornævnet lægger videre til grund, at regnskabsposten igangværende arbejder for begge regnskabsår 2016 og 2017 var en væsentlig regnskabspost, der oversteg indklagedes fastsatte væsentlighedsniveau, at prisfastsættelse af igangværende arbejder i årsregnskabet for 2017 for fremmed regning i væsentlig grad afhang af de af A... ApS indgåede entrepriseaftaler og i den forbindelse A... ApS' aftale med ... Invest om opgavefordeling selskaberne imellem, samt at indklagedes revisionspåtegning havde en beregnet kostpris pr. kvadratmeter på 10.722 – 13.340 kr. som forudsætning.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at indklagede i sit notat af 16. november 2018 med tilhørende beregninger, bekræftet af indklagede ved mail af 26. september 2019, har skrevet, at der ved værdiansættelsen af igangværende arbejder i årsrapporten for 2017 er indregnet en avance på 51.920.046 kr., og skrevet, at der ved opgørelsen af regnskabsposten igangværende arbejder for fremmed regning blev indregnet byggeomkostninger med 199.141.258 kr. fratrukket aconto faktureringer på 194.649.218 kr. og tillagt avance på 51.920.046 kr., hvilket som resultat gav en værdiansættelse af igangværende arbejder på 56.412.086 kr.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ved sin e-mail af 26. september 2019 har oplyst, at der ved igangværende arbejder for fremmed regning var indregnet 51.920.046 kr. som "manglende fakturering". Endvidere lægges til grund, at indklagede ved e-mailen har oplyst, at han gennemførte stikprøvekontrol af signerede stadeopgørelser udarbejdet af en rådgivende ingeniør, hvilket indklagede fandt udgjorde et stærkt revisionsbevis for færdiggørelsesgrad. Revisornævnet lægger endelig til grund, at indklagede har udført den planlægning og de revisionshandlinger, der fremgår af indklagedes arbejds papirer, fremlagt som bilag 28, herunder redegørelsen af 26. september 2019, det oplyste i revisionsprotokollatet og det anførte i det fremlagte planlægningsnotat med indklagedes godkendelse af 18. maj 2018. Det fremgår heraf blandt andet, at indklagede har foretaget sin revision på baggrund af stikprøver af væsentlige regnskabsposter, at indklagede vurderede, at igangværende arbejder for fremmed regning var en væsentlig post, at indklagede foretog revision ved stikprøver af udvalgte projekter samt, at da de største projekter af indklagede skønnedes udført i samarbejde med B... A/S, koncentrerede indklagede revisionen omkring de projekter.

Det fremgår videre blandt andet, at indklagede har stikprøvekontrolleret færdiggørelsesgrad på baggrund af en signeret stadeopgørelse udtaget fra E-economics som bilag til fakturering på de

udvalgte projekter, samt vurderet, at signerede stadeopgørelser fra en rådgivende ingeniør og dermed tredjemand var et stærkt revisionsbevis for færdiggørelsesgrad. Det fremgår endvidere, at indklagede har gennemgået projektkontokort på de udvalgte projekter og undersøgt udviklingen i omkostninger fra balancedag til tidspunkt for udførelsen af revisionen, at indklagede har drøftet status for projekter med ledelsen i forhold til forventet omkostningsniveau ved afslutning og på den baggrund foretaget korrektion, såfremt ledelsen har vurderet, at der ville påløbe flere omkostninger end forventet ved budgettering.

Det fremgår videre blandt andet, at indklagede vedrørende dækningsbidrag/grad har foretaget kalkuler for at efterprøve selskabets tidligere vurderinger af dækningsgrad på igangværende arbejder, herunder foretaget efterkalkule på afsluttede projekter med en samlet værdi på 210 mio. kr., hvor dækningsgraden gennemsnitlig lå på 23 % og, hvor ingen projekter havde negative dækningsgrader. Det fremgår endvidere blandt andet, at budget for salgspriser blev sammenholdt med tidligere salg.

Det fremgår videre blandt andet vedrørende entrepriseaftaler, at indklagede har oplyst, at der var indgået kontrakt mellem B... A/S og A... ApS med vilkår for priser mv., som var overordnet gældende på alle projekter, medmindre andet var aftalt, at der var udarbejdet entreprisekontrakter på andre projekter, hvor anden aftale var valgt, samt at indklagede fik forelagt kontrakter i de tilfælde, dette blev efterspurgt.

Revisornævnet lægger i tilknytning hertil videre til grund, at indklagedes revisionsprotokollat til årsrapporten for regnskabsåret 2017 samt den del af indklagedes arbejdspapirer vedrørende planlægning, der er fremlagt til sagen, herunder om going concern og igangværende arbejder for fremmed regning, understøtter indklagedes redegørelse.

Indklagede har i sit afsluttende projektskrift endvidere oplyst følgende:

”Revisor har i den forbindelse på større projekter foretaget en gennemgang af udviklingen i udvalgte projekters økonomi frem til statusdagen og videre en tilsvarende gennemgang af udviklingen i perioden fra statusdagen til afholdelse af møde med selskabets direktør ... den 9. maj 2018. For disse projekter er selskabets sagskort vedrørende de enkelte projekter gennemgået. Gennemgangen er også sket ved at følge udviklingen i færdiggørelsesgraden.

Revisor har påset efterfølgende påløbne omkostninger og fakturering samt seneste stadeopgørelser pr. projekt i nyt regnskabsår. Dette for at opnå overbevisning om, at den indregnede avance var forsvarlig, samt at udviklingen i det nye regnskabsår var tilfredsstillende.

Herudover er der på 3 større projekter, der udgør 29,8 mio. DKK af de igangværende arbejder pr. statusdag, foretaget en gennemgang af projekternes status ved møde den 9. maj 2018 med selskabets direktør, ... på selskabets adresse.

Da selskabet ikke foretog løbende aktivering af projektomkostninger som igangværende arbejder, blev det ved disse arbejdshandlinger konstateret, at de igangværende arbejder efter status udviklede sig i en positiv retning, hvilket ikke kunne læses af selskabets bogføringsbalance fra E- conomics. Det skal herudover nævnes, at selskabets aktivitetsniveau steg markant i 2018 med igangsætning af en række større projekter, der alle blev ført direkte i resultatopgørelsen.”

Revisornævnet finder på denne baggrund at kunne lægge til grund, at indklagede ved sin revision havde forholdt sig til, om indklagede var enig med ledelsen i, at de indgåede byggeaftaler kunne klassificeres som ”entreprisekontrakter”, og til, hvorvidt indklagede var enig med ledelsen i, at produktionskriteriet som regnskabsprincip for indregning og måling og præsentation af entreprisekontrakter var et relevant valg, samt til, hvorvidt indklagede var enig med ledelsen i



*værdiansættelsen af regnskabsposten igangværende arbejder for fremmed regning ud fra den af ledelsen udarbejdede opgørelse - og dermed enig i, at selskabet var going concern.*

*Det er i hvert enkelt tilfælde et skøn, hvorvidt planlægning og udførte revisionshandlinger, herunder en revisors i den forbindelse foretagne skøn, har været tilstrækkelige. Det er i den forbindelse endvidere også i hvert enkelt tilfælde forbundet med et skøn, når revisor ved sin revision skal udføre en stikprøvevis kontrol, herunder hvilke stikprøver, der skal udvælges. Som anført af klager, vil der kunne påpeges - også i denne sag - konkrete planlægningstiltag og revisionshandlinger, der kunne være foretaget. På den anden side vil det ikke være muligt for en revisor udtømmende i forbindelse med sin revision at udføre revisionshandlinger vedrørende alle de muligheder, der kunne være relevante, idet en revisor også på dette punkt skal foretage en skønmæssig vurdering og udvælgelse i forhold til risiko og væsentlighed samt opgavens karakter. Dette er blandt andet baggrunden for, at en revision kan foretages ud fra fx stikprøver. Hertil kommer, at det - som ved enhver klagesagsbehandling - er væsentligt at foretage en bedømmelse af en revisors foretagne faglige skøn ud fra den viden og de forhold, der forelå på tidspunktet for revisors skønsudøvelse og uden hensyntagen til efterfølgende indtrufne begivenheder. Efter en samlet vurdering, og når henses til indklagedes skriftlige redegørelser og oplysninger, herunder dele af fremlagte arbejds papirer, finder Revisornævnet ikke, at klager i denne sag, hvor indklagede har bestridt klagepunkterne, med den for en skyldkendelse i en disciplinærsag tilstrækkelige sikkerhed har bevist, at indklagede har handlet i strid med god revisorskik for så vidt angår planlægning og udførelse af revisionshandlinger vedrørende igangværende arbejder og going concern for regnskabsårene 2016 og 2017 for A... ApS.*

*Derfor frifindes indklagede i klagepunkterne 1 og 2.*

*De af klager fremlagte fra ...' efterfølgende udarbejde regnskaber og beregninger og de af klager fremlagte breve og mail, som indklagede ikke ses at have modtaget, kan ikke føre til et andet resultat."*

Revisor blev endvidere frifundet for klagepunkterne 3, 4 og 8, men fundet skyldig i klagepunkterne 5, 6 og 7.

Revisor blev pålagt en bøde på 35.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.7.2. (visse sagsbehandlingsspørgsmål – edition af revisors arbejds papir og bevisbedømmelse).

#### Sag 51/2021. Kendelse af 3. november 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

- a) Revisorlovens § 16, stk. 1, og § 23, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... ApS for 2017/18, idet der ikke er dokumenteret at være udført tilstrækkelige handlinger med henblik på at kontrollere, at årsregnskabet er aflagt i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme.
- b) Erklæringsbekendtgørelsens § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2, litra b, samt § 9, stk. 1, nr. 4, jf. § 7, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for årsregnskabet for A... ApS for 2017/18, idet der ikke er taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 53, stk. 1, § 58 a, stk. 2, og § 64, stk. 1. Desuden skulle erklæringen have indeholdt en fremhævelse af forhold i regnskabet for at henlede regnskabslæserens opmærksomhed på oplysninger om, at der er væsentlig usikkerhed forbundet med værdiansættelsen af investeringsejendommen.
- c) Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, samt § 8, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... ApS for 2017, idet der ikke er taget

forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabslovens § 23, stk. 1 og 2, § 64, stk. 2, § 67 a, og § 68, 76 a, jf. § 22, stk. 1, og idet der i afsnit om Grundlag for afkræftende konklusion er foretaget henvisning til såvel en noteoplysning som til en ledelsesberetning, som ikke er indeholdt i årsrapporten.

d) Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C... legat for 2017, idet der ikke er taget forbehold for manglende bestanddele som krævet i årsregnskabslovens § 77 a og for utilstrækkelig bestanddel som krævet i årsregnskabslovens § 77 b, og idet der ikke er taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 23, og § 31, da fondens uddelinger ikke er behandlet som en resultatdisponering, men er indregnet som personaleomkostninger.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

*”Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder de af kvalitetskontrollanten fremlagte oplysninger samt de af indklagede fremlagte oplysninger til klagepunkterne, til grund.*

#### Klagepunkt a

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 9. november 2018 har afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for 2017/18 for A... ApS uden modifikation af konklusion og uden fremhævelse af forhold i årsregnskabet, at årsregnskabet ikke indeholder påkrævede oplysninger om centrale forudsætninger, som er anvendt ved beregning af dagsværdien af ejendommen jf. årsregnskabslovens § 58 a, stk. 2, at det ikke af årsregnskabet fremgår i overensstemmelse med indklagedes arbejdsrapport, at der var benyttet valuar ved vurderingen i det aktuelle regnskabsår, men udelukkende i årsregnskabet oplyst, at ejendommen var optaget til skønnet værdi, at regnskabsposten investeringsejendomme indgår i årsregnskabet med 70 mio. kr., samt at denne regnskabspost væsentligt overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede, som han selv har oplyst, var klar over, at der var fratrukket moms af ejendommens projektudviklingsomkostninger, at ejendommen – der enten skulle sælges eller udlejes som boliger – i så fald blev fritaget for moms, hvilket udløste en tilbagebetalingsforpligtigelse, at indklagede har oplyst, at området vedrørende byggemoms ikke er omfattet af indklagedes udvidede gennemgang samt, at indklagede derfor ikke har arbejdsmateriale i sine arbejdsrapporter vedrørende området, at indklagede har fremlagt en værdiberegning vedrørende ejendommen, der viser et fradrag på 4,8 mio. kr. vedrørende byggemoms samt, at det ikke af indklagedes arbejdsrapport fremgår, at indklagede har forholdt sig til, om tilbagebetalingsforpligtigelsen bør oplyses som en eventualforpligtigelse i regnskabet. Revisornævnet lægger endelig til grund, at momsreguleringsforpligtigelsen var på ca. 5,6 mio. kr., hvilket væsentligt overstiger det af indklagede valgte væsentlighedsniveau.*

*Såfremt en revisor under sin udvidede gennemgang af et regnskab bliver opmærksom på et eller flere forhold, der giver revisor grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation, skal revisor udforme og udføre yderligere gennemgangshandlinger, der er tilstrækkelige til, at revisor kan konkludere, at forholdet sandsynligvis ikke vil medføre, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation.*

*På baggrund af ovenstående finder Revisornævnet, at indklagedes gennemgang af regnskabet for regnskabsåret 2017/18 for A... ApS med henblik på afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang lider af væsentlige mangler, fordi indklagede ikke har udformet og udført tilstrækkelige – yderligere - gennemgangshandlinger og herunder dokumenteret disse i sine arbejdsrapporter med henblik på at afdække samt forholde sig i sine arbejdsrapporter til, om regnskabet for regnskabsåret 2017/18 for A... ApS burde have indeholdt oplysning om, at der påhvilede selskabet en momsreguleringsforpligtigelse på ca. 5,6 mio.kr., jf. årsregnskabslovens § 53, stk. 1, § 58a, stk. 2, og § 64, stk. 1. Indklagede har således ikke i sine arbejdsrapporter dokumenteret at have udført*

tilstrækkelige handlinger for at kontrollere, at årsregnskabet er aflagt i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme.

Revisornævnet finder endvidere, at såfremt indklagede havde udført tilstrækkelige gennemgangshandlinger, burde indklagede være nået frem til, at indklagede i henhold til dagældende og nugældende erklæringsbekendtgørelse, nu § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2, litra b), skulle have modificeret sin konklusion som følge af, at regnskabet ikke indeholder de krævede oplysninger i henhold til årsregnskabsloven.

Herved har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, samt tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

#### Klagepunkt b

Ud over det ovenfor under klagepunkt a anførte lægger Revisornævnet til grund, at det fremgår af årsregnskabet for regnskabsåret 2017/18 for A... ApS - årsregnskabet note 2 -, at kostprisen for ejendommen udgør 35.938 t.kr., at der er foretaget værdireguleringer med 34.062 t.kr., svarende til 95 % af kostprisen samt, at det fremgår af årsregnskabet note 4 sammenholdt med ledelsens beretning, at der er væsentlig usikkerhed forbundet med værdiansættelsen af ejendommen grundet udsving i ejendomsmarkedet.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke i sine arbejds papirer har dokumenteret at have taget stilling til de manglende oplysninger i årsrapporten, eller til, på hvilken baggrund indklagede var enig med ledelsen i den foretagne beskrivelse af usikkerhed vedrørende måling af ejendommen til dagsværdi. Revisornævnet lægger endvidere til grund, at indklagede ikke i sine arbejds papirer har dokumenteret overvejelser om, hvorvidt usikkerheden om værdiansættelse af investeringsejendommen skulle have indvirkning på udformningen af erklæringen om udvidet gennemgang.

Revisornævnet lægger endelig til grund, at såfremt indklagede havde opnået tilstrækkeligt og egnet bevis, og såfremt indklagede var enig med ledelsen i oplysningen i note 4 om, "at der er væsentlig usikkerhed forbundet med værdiansættelsen" af investeringsejendommen i regnskabet, skulle indklagedes erklæring indeholde "Fremhævelse af forhold i regnskabet" for at henlede regnskabslæserens opmærksomhed på oplysningerne i regnskabet om, at der var en væsentlig usikkerhed. Revisornævnet lægger endvidere til grund, at indklagedes konklusion ikke er modificeret angående forholdet.

Revisornævnet lægger endelig til grund som anført under klagepunkt a, at indklagede burde have modificeret sin konklusion med et forbehold som følge af, at regnskabet ikke indeholdt de krævede oplysninger, jf. årsregnskabslovens § 53, stk. 1, § 58 a, stk. 2, og § 64, stk. 1.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at årsregnskabet for A... ApS for regnskabsåret 2017/18 var behæftet med væsentlige fejl og mangler, fordi der ikke blev afgivet en modificeret konklusion / blev taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 53, stk. 1, § 58 a, stk. 2, og § 64, stk. 1, fordi indklagede ikke havde afdækket samt i sine arbejds papirer dokumenteret af have forholdt sig til, hvorvidt årsregnskabet indeholdt tilstrækkelige oplysninger i henhold til årsregnskabsloven samt, fordi erklæringen om udvidet gennemgang ikke indeholdt en fremhævelse af forhold i regnskabet for at henlede regnskabslæserens opmærksomhed på oplysninger om, at der var væsentlig usikkerhed forbundet med værdiansættelsen af investeringsejendommen. Herved har indklagede overtrådt dagældende og nugældende erklæringsbekendtgørelse, nu § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2, litra b, samt § 9, stk. 1, nr. 4, jf. § 7, stk. 1, samt overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og herved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

#### Klagepunkt c

Revisornævnet bemærker indledningsvis, at en revisor skal tage forbehold i sin revisionspåtegning, hvis regnskabet ikke indeholder de krævede oplysninger eller ikke opfylder betingelserne for at udelade krævede oplysninger, medmindre de manglende oplysninger er uvæsentlige.

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 31. maj 2018 har afgivet revisionspåtegning for årsregnskabet for regnskabsåret 2017 for B... ApS med en afkræftende konklusion med den begrundelse, at der skal tages forbehold for, at årsregnskabet er aflagt under forudsætning om fortsat drift.

Revisornævnet finder endvidere, at årsregnskabet for regnskabsåret 2017 for B... ApS ikke opfylder skemakravene til præsentationen af resultatopgørelsen i henhold til årsregnskabslovens § 23, stk. 1 og 2, fordi opstillingen af resultatopgørelsen er en sammenblanding mellem en funktionsopdelt og en artsopdelt resultatopgørelse, samt finder, at regnskabsposten "Afskrivninger" indeholder nedskrivninger på debitorer, samt finder, at der ikke i årsregnskabet i medfør af årsregnskabslovens § 67 a, er givet oplysning om nedskrivninger, som overstiger, hvad der kan anses for normale nedskrivninger, idet der er tale om særligt høje nedskrivninger, hvor regnskabsposten i årsregnskabet for 2017 er mere end 10 gange større end i det foregående år. Revisornævnet finder videre, at årsregnskabet for 2017 for B... ApS, der er en konsulentvirksomhed, ikke indeholder oplysning om det gennemsnitlige antal beskæftigede i regnskabsåret, hvilket er en overtrædelse af årsregnskabslovens § 68.

Revisornævnet finder endvidere, at årsregnskabet for 2017 for B... ApS ikke opfylder skemakravene for præsentationen af selskabets egenkapital i henhold til årsregnskabslovens § 23, stk. 1 og 2, og finder, at der i årsregnskabet mangler oplysning om, at der forekommer betydelige sikkerhedsstillelser i form af virksomhedspant, hvorunder selskabet tillige har afgivet en "negativ pledge-erklæring", hvilket er en overtrædelse af årsregnskabslovens § 64, stk. 2.

De manglende oplysninger, der er krævet efter årsregnskabslovens bestemmelser som anført ovenfor, må anses for væsentlige for regnskabsbrugers forståelse af årsregnskabet. Imidlertid fremgår det af den afkræftende konklusion på revisionspåtegningen, der er et særdeles vidtgående forbehold, at forbeholdet er begrundet med negativ egenkapital og med, at ejerkredsen ikke har afgivet skriftligt tilsagn om tilførsel af kapital, som kan sikre selskabets likviditet for det kommende regnskabsår. Det er derfor – alene ud fra den afkræftende konklusion med begrundelse - klart for regnskabslæseren, at der ikke er et tilstrækkeligt revisionsbevis for, at selskabet er en going concern. Revisornævnet finder i denne sammenhæng herefter ikke, at forbehold om manglende overholdelse af årsregnskabslovens § 23, stk. 1 og 2, § 64, stk. 2, § 67a og § 68 ville have bibragt regnskabslæseren yderligere information, hvorfor Revisornævnet ikke finder, at de manglende forbehold i denne sag, jf. hertil § 6 i dagældende og nugældende erklæringsbekendtgørelse, har været i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. Indklagede frifindes derfor for den del af klagepunktet, der henviser til disse bestemmelser.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i revisionspåtegningens afsnit om grundlag for den afkræftende konklusion har henvist til ledelsens beretning samt til note 1 i årsregnskabet. Årsregnskabet indeholder ikke en ledelsesberetning, og note 1 er en specifikation af omsætningen. Der er ikke andre noter i regnskabet, der omtaler going concern forhold. Revisornævnet finder på denne baggrund, at der er foretaget henvisninger i revisionspåtegningen til oplysninger, der ikke findes i årsrapporten, hvilket er en overtrædelse af årsregnskabslovens § 76 a, jf. § 22, stk. 1, og Revisornævnet finder, at oplysningen herom i et forbehold må anses for væsentligt for regnskabsbruger også i denne revisionssag, hvor indklagede har afgivet en afkræftende konklusion. Revisor burde derfor have taget forbehold herfor, jf. § 6 i dagældende og nugældende erklæringsbekendtgørelse.

På ovenstående baggrund finder Revisornævnet, at indklagede har overtrådt dagældende og nugældende erklæringsbekendtgørelse, nu § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, samt § 8, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... ApS for 2017, idet der ikke er taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabslovens 76 a, jf. § 22, stk. 1, og fordi der i afsnit om Grundlag for afkræftende konklusion er henvist til såvel en noteoplysning som til en

ledelsesberetning, som ikke er indeholdt i årsrapporten. Herved har indklagede handlet i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klagepunkt d

Revisornævnet lægger til grund, at årsregnskabet for C... legat for regnskabsåret 2017 ikke indeholder en redegørelse for god fondsledning, hvilket er en overtrædelse af årsregnskabslovens § 77 a.

Revisornævnet lægger for så vidt angår oplysninger i årsregnskabet om legatets uddelingspolitik til grund, at ledelsens beretning har en omtale af, at legatets uddelingspolitik følger fundatsens formålsbestemmelser, herunder særligt, at legatets overskud skal anvendes til fordel for trængende beboere i X Sogn, samt at der er en henvisning til bestyrelsens forretningsorden, hvor det er omtalt, at der er indsat detaljerede bestemmelser for uddelingspolitikken. Revisornævnet finder på denne baggrund, at redegørelsen i årsregnskabet for legatets uddelingspolitik ikke i tilstrækkelig grad opfylder kravene hertil i årsregnskabslovens § 77 b. Revisornævnet har lagt vægt på, at der i årsregnskabet, der angår en erhvervsdrivende fond, er henvisning til mere detaljerede bestemmelser i et underliggende dokument men, at der mangler oplysning om, hvilke hovedkategorier bestyrelsen i regnskabsåret har foretaget uddelinger til og størrelsen af uddelingerne til de enkelte hovedkategorier. Revisornævnet har herved fundet, at der foreligger en overtrædelse af årsregnskabslovens § 77b.

Revisornævnet har videre på baggrund af det fremlagte årsregnskab for 2017 for C... legat fundet, at regnskabet ikke opfylder kravet efter årsregnskabslovens § 31, hvorefter uddelinger i en fond skal behandles som en overskudsdisponering, hvilket ikke er sket, idet fondens uddelinger i regnskabsåret 2017 er præsenteret som personaleomkostninger og derfor indgår som en del af denne regnskabspost.

Da indklagede ikke har taget forbehold for manglende bestanddele som krævet i årsregnskabslovens § 77 a og for utilstrækkelige bestanddele som krævet i årsregnskabslovens § 77 b, og da der ikke er taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 23, og § 31, fordi fondens uddelinger ikke er behandlet som en resultatdisponering, men er indregnet som personaleomkostninger, er det bevist, at indklagede har overtrådt dagældende og nugældende erklæringsbekendtgørelse, nu § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, og derved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C... legat for 2017.

For tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, for overtrædelser som anført ovenfor under de enkelte klagepunkter pålægges indklagede, ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende - herunder henset til, at de påkendte lovovertrædelser alle kunne antages at have betydning for en regnskabsbrugers beslutninger, henset til, at en revisor har særlige forpligtelser med hensyn til kontrol af oplysninger i en erhvervsdrivende fond som omhandlet i forhold d, samt henset til, at indklagede tidligere er pålagt bøde for tilsidesættelse af god revisorskik, jf. herved princippet i straffelovens § 81 - kan fastsættes til 75.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

Sag 55/2021. Kendelse af 3. november 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

1. Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS for 2019/20, idet der ikke var udvist den fornødne professionelle skepsis i forbindelse med udførelse af kundekendskabsprocedurer, dokumentation for forståelse af kunden samt foretagne væsentligheds- og risikovurderinger, hvilket havde medført en

utilstrækkelig revisionsplanlægning. I strid med revisorlovens § 18, stk. 2, var der desuden ikke rettet henvendelse til fratrædende revisor.

2. Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS for 2019/20, idet der ikke var fremlagt dokumentation for, at der var udført en tilstrækkelig revision eller opnået revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive en revisionspåtegning med en konklusion.

3. Ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS for 2019/20 var følgende bestemmelser i erklæringsbekendtgørelsen overtrådt:

a. § 6, stk. 1, nr. 2, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, idet der ikke var taget forbehold for manglende revisionsbevis for primobalancen.

b. § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, idet konklusionen ikke var modificeret med forbehold for forkert klassifikation af andre tilgodehavender i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 23, stk. 1, og idet virksomheden ikke havde medtaget oplysninger om tinglyst pantebrev i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 64, stk. 2, samt at der manglede noteoplysninger om, at der i årets løb har været tilgodehavender hos kapitalejer.

c. § 7, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, idet der ikke var foretaget fremhævelse i revisionspåtegningen om, at sammenligningstal ikke var revideret.

d. § 7, stk. 2, idet revisor ikke havde givet oplysninger i revisionspåtegningen om, at ledelsen kunne ifalde ansvar for overtrædelse af selskabslovens § 210, stk. 1.

4. Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... ApS for 2019, idet den foreliggende dokumentation ikke viste, at der var udvist den fornødne professionelle skepsis i forbindelse med udførelse af kundekendskabsprocedurer, dokumentation for forståelse af kunden samt foretagne væsentligheds- og risikovurderinger, hvilket havde medført en utilstrækkelig revisionsplanlægning. I strid med revisorlovens § 18, stk. 2, var der desuden ikke rettet henvendelse til fratrædende revisor.

5. Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... ApS for 2019, idet der ikke var fremlagt dokumentation for, at der er udført en tilstrækkelig revision eller opnået revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive en revisionspåtegning med en konklusion. I strid med bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet § 4, stk. 1 og 2, havde revisor desuden ikke deltaget aktivt i udførelsen af revisionen, eller taget ansvar for den overordnede kvalitet af revisionen.

6. Ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... ApS for 2019 var følgende bestemmelser i erklæringsbekendtgørelsen overtrådt:

a) § 6, stk. 1, nr. 2, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, idet der ikke var taget forbehold for manglende revisionsbevis for primobalancen.

b) § 7, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, idet der ikke var foretaget fremhævelse i revisionspåtegningen om, at sammenligningstal ikke er revideret

c) § 7, stk. 2, idet der manglede oplysning i revisionspåtegningen om, at bogføringsloven ikke var overholdt.

7. Revisorlovens § 23, stk. 1, god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, og erklæringsbekendtgørelsens § 18, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af erklæring dateret 16. november 2020 vedrørende selskabets kapital og ulovlige lån for B... ApS, idet revisor på baggrund af de foreliggende oplysninger ikke kunne konkludere, at selskabets kapital var til stede, og at der på erklæringstidspunktet ikke var ulovlige lån til kapitalejere eller ledelse i strid med selskabsloven, hvorfor konklusionen skulle have været modificeret.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet lægger klagers sagsfremstilling af de faktiske forhold som ubestridt til grund, idet indklagede ikke har besvaret partshøringen hverken i forbindelse med Erhvervsstyrelsens undersøgelsessag eller i forbindelse med sagsbehandlingen i Revisornævnet.

#### Klagepunkterne 1, 2 og 3

Klagepunkt 1, 2 og 3 angår indklagedes revisionspåtegning den 24. november 2020 på årsregnskabet for regnskabsåret 2019/20 (1. juli 2019 – 30 juni 2020) for A... ApS.

Revisornævnet lægger vedrørende disse klagepunkter til grund, at indklagede var bekendt med, at selskabet umiddelbart efter regnskabsårets udløb havde fået ny ejer, at selskabets regnskaber ikke tidligere havde været revideret, at det af den nye ejer indsendte regnskab for 2019/20 var tilbagekaldt af Erhvervsstyrelsen, at der ikke har foreligget en løbende bogføring samt, at bogføringen for 2019/20 er foretaget på grundlag af bankudskrifter med udgangspunkt i balancen pr. 30. juni 2019 ifølge det senest foreliggende indrapporterede årsregnskab til Erhvervsstyrelsen. Revisornævnet lægger endvidere til grund, at det fremgår at de foreliggende kontospecifikationer, at der i årets løb har været et løbende mellemværende med selskabets tidligere ledelse samt, at der ikke i årsrapporten er anført noteoplysninger om, at der i årets løb har været et tilgodehavende hos den tidligere kapitalejer.

Revisornævnet lægger endelig til grund, at indklagede ikke har rettet henvendelse til den revisor, som i forbindelse med ejerskiftet var blevet registeret i Erhvervsstyrelsen som revisor for selskabet. På denne baggrund finder Revisornævnet, at indklagede ikke har udvist den fornødne professionelle skepsis hverken i forbindelse med udførelsen af kundekendskabsprocedurer eller i forbindelse med foretagelsen af væsentligheds- og risikovurderinger, hvilket har medført utilstrækkelig revisionsplanlægning, samt, at indklagede ikke har fremlagt fornøden dokumentation i sine arbejds papirer for, at indklagede har udført tilstrækkelig revision, herunder fremlagt arbejds papirer med tilstrækkeligt revisionsbevis for åbningsbalancen, for at kunne afgive en revisionspåtegning med konklusion. Indklagede har herved overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for regnskabsåret 2019/20 for A... ApS med en konklusion.

Revisornævnet finder endvidere, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, ved ikke at have taget forbehold for manglende revisionsbevis for primobalancen samt ved ikke at have taget forbehold for, at der mangler note i årsregnskabet om, at der i årets løb har været et været et tilgodehavende hos den tidligere kapitalejer.

Revisornævnet finder endvidere, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen § 7, ved ikke at have foretaget fremhævelse i revisionspåtegningen om, at sammenligningstal ikke er revideret samt ved ikke at have anført oplysninger i revisionspåtegningen om, at den tidligere ledelse kan ifalde ansvar for overtrædelse af selskabslovens § 210, stk. 1.

Revisornævnet finder endelig, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 18, stk. 2, ved ikke at have rettet henvendelse til den revisor, som i forbindelse med ejerskiftet var blevet registeret i Erhvervsstyrelsen som revisor for selskabet.

Da det er uafklaret hvad ”andre tilgodehavender” vedrører, og da det tinglyste pantebrev efter det oplyste udelukkende er tinglyst i ejendommen med henblik på overførsel af tingyvningsafgiften, finder Revisornævnet det ikke godtgjort, at revisionspåtegningen burde være modificeret i forbindelse hermed.

I ovennævnte omfang findes indklagede skyldig i klagepunkterne 1, 2 og 3 og dermed skyldig i at have tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

#### Klagepunkterne 4, 5 og 6

Klagepunkt 4, 5 og 6 angår indklagedes revisionspåtegning den 16. november 2020 på årsregnskabet for regnskabsåret 2019 for B... ApS.

Revisornævnet lægger vedrørende disse klagepunkter til grund, at indklagede var bekendt med, at selskabet den 1. juli 2019 havde fået ny ejer, at selskabets regnskaber ikke tidligere havde været revideret, at det senest indsendte regnskab for 2019 var tilbagekaldt af Erhvervsstyrelsen samt, at bogføringsloven ikke var overholdt.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i forbindelse med sin indledende planlægning har skrevet, at der ikke er særlige problemstillinger, at "der er én væsentlig post i resultatopgørelsen, tab på debitorer på 1.812 t.kr., og at den er dokumenteret", at dokumentationen i indklagedes arbejdsPapir vedrørende fakturaen for tab på debitorer består af en kopi af en faktura, der er udstedt den 2. februar 2018, at det fremgår af salgsfakturaen, at salget vedrører aconto betaling for grundmaterialer til opførelse af hus, at fakturaen er udstedt uden moms, at på tidspunktet for udstedelse af fakturaen var selskabets formål at være holdingselskab, at der er afsagt konkursdekret vedrørende kunden den 18. september 2018 samt, at indklagede ikke i sine arbejdsPapirer har dokumenteret at have taget stilling til fakturaens realitet.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at selskabet pr. 1. januar 2019 har bogført "Andre tilgodehavender" på 7.341 t.kr., som henstår uændret pr. 31. december 2019 og, at der ikke er nogen dokumentation i indklagedes arbejdsPapirer vedrørende regnskabspostens indhold, tilstedeværelse eller værdiansættelse.

Revisornævnet lægger endelig til grund, at indklagede ikke har rettet henvendelse til den revisor, som i forbindelse med ejerskiftet var blevet registeret i Erhvervsstyrelsen som revisor for selskabet. På denne baggrund finder Revisornævnet, at indklagede ikke har udvist den fornødne professionelle skepsis hverken i forbindelse med udførelsen af kundekendskabsprocedurer eller i forbindelse med foretagelsen af væsentligheds- og risikovurderinger, hvilket har medført utilstrækkelig revisionsplanlægning samt, at indklagede ikke har fremlagt fornøden dokumentation i sine arbejdsPapirer for, at indklagede har udført tilstrækkelig revision, herunder fremlagt arbejdsPapirer med tilstrækkeligt revisionsbevis for åbningsbalancen til at kunne afgive en revisionspåtegning med konklusion. Indklagede har herved overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for regnskabsåret 2019 for B... med en konklusion.

Revisornævnet finder endvidere, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, ved ikke at have taget forbehold for manglende revisionsbevis for primobalancen.

Revisornævnet finder endvidere, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen § 7, ved ikke at have foretaget fremhævelse i revisionspåtegningen om, at sammenligningstal ikke er revideret, samt ved ikke at have anført oplysninger i revisionspåtegningen om, at bogføringsloven ikke var overholdt.

Revisornævnet finder endelig, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 18, stk. 2, ved ikke at have rettet henvendelse til den revisor, som i forbindelse med ejerskiftet var blevet registeret i Erhvervsstyrelsen som revisor for selskabet.

Indklagede findes således i det hele skyldig i klagepunkterne 4, 5 og 6 og dermed skyldig i at have tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

#### Klagepunkt 7

Klagepunktet angår indklagedes revisorerklæring af den 16. november 2020 vedrørende selskabet B... ApS under tvangsopløsning i henhold til selskabslovens § 231 om, hvorvidt selskabets kapital er til stede, og om, hvorvidt selskabet har ulovlige lån til kapitalejere eller ledelsen.

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 16. november 2020 har afgivet erklæring med høj grad af sikkerhed om, at selskabets – B... ApS under tvangsopløsnings - kapital var til stede og, at der ikke på erklæringstidspunktet var ulovlige lån til kapitalejere eller ledelse i strid med selskabsloven. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede til brug for sin erklæringsafgivelse udover selskabets omgjorte årsrapport for 2019 havde udskriften af



saldobalance og kontokort for perioden ”1. januar 2020 – 28. december 2020 ” som grundlag for den afgivne erklæring.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke i sine arbejdspapirer har dokumenteret udførte revisionshandlinger samt, at der ikke i indklagedes arbejdspapirer var dokumentation for, at indklagede havde taget stilling til fuldstændigheden af selskabets bogføring frem til erklæringsafgivelsen.

Revisornævnet lægger videre til grund, at den fremlagte saldobalance alene indeholder få bevægelser i forhold til årsregnskabet for 2019 samt, at der, jf. ovenfor under klagepunkt 6a) ikke foreligger revisionsbevis vedrørende de regnskabsposter, der indgår i årsregnskabet for 2019, herunder dokumentation for, at indklagede har foretaget efterprøvelse af regnskabsposternes fuldstændighed, tilstedeværelse eller værdiansættelse.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede ikke på erklæringstidspunktet havde opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at kunne afgive erklæring med høj grad af sikkerhed med konklusion om, at selskabskapitalen var til stede og, at der ikke på erklæringstidspunktet var ulovlige lån, jf. selskabsloven § 210.

Ved at have afgivet sin erklæring af den 16. november 2020 med høj grad af sikkerhed vedrørende selskabet B... ApS under tvangsopløsning i henhold til selskabslovens § 231 om, hvorvidt selskabets kapital var til stede, og om, hvorvidt selskabet havde ulovlige lån til kapitalejere eller ledelsen, selv om indklagede på baggrund af de foreliggende oplysninger ikke havde opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis herfor, har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 18, samt revisorlovens § 23, stk. 1, og herved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. Indklagede er således i det hele fundet skyldig i dette klagepunkt.

For de ovennævnte under klagepunkterne anførte overtrædelser, der indebærer flere væsentlige tilsidesættelser af god revisionsskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede, ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende - og henset til, at de pådømte forhold alle kan antages at have eller kunne få betydning for en regnskabsbrugers beslutninger samt henset til princippet i straffelovens § 81 - kan fastsættes til 75.000 kr. ”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

#### **6.4.4.2. Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen**

Revisors revisionshandlinger og foretagne skøn skal dokumenteres, og revisionsdokumentationen skal kunne dokumenteres at have foreligget forud for revisionspåtegningens datering og dermed revisionens afslutning. Sagerne fra dette beretningsår illustrerer, at dette udgangspunkt fortsat understøttes af Revisornævnet. Der henvises blandt andet til sag 50/2021 samt sag 15/2020 afsagt i beretningsåret 2020, hvoraf det fremgår, at fx udfyldelse af revisionshandling med ”ib” ikke er tilstrækkelig dokumentation i arbejdspapir, fordi resultater af udførte handlinger ikke fremgår og, at fx ved planlægning af en revision er afkrydsning på arbejdspapiret ikke i sig selv tilstrækkeligt, fordi der skal være beskrivelse af konkret planlægning af revisionshandlinger i tilknytning hertil.

#### Sag 79/2020. Kendelse af 12. april 2021.

Erhvervsstyrelsen havde klaget over følgende:

Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegningen på årsregnskabet for A...Ejendomme A/S for 2016, idet revisionsplanlægningen var utilstrækkelig, og idet der ikke var dokumentation for, at der var udøvet

professionel skepsis ved revisionen, ligesom der manglede revisionsbevis vedrørende værdiansættelse af investeringsejendomme som grundlag for den afgivne erklæring.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

” Sagens realitet

*Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger i ”Issue Tracker”, til grund. Revisornævnet har på den baggrund fundet det bevist, at indklagedes revisionsplanlægning har været utilstrækkelig. Revisornævnet har videre på denne baggrund fundet det bevist, at der i ingen af indklagedes arbejds papirer var dokumentation for baggrunden for de fastsatte og skønnede ejendomsværdier, herunder var det ikke i indklagedes arbejds papirer dokumenteret, at indklagede havde taget stilling til de af ledelsen udøvede skøn, eller til, at indklagede havde foretaget test af de elementer, der indgik i dagsværdiberegningen, eller dokumentation for, hvorvidt niveauet for den benyttede afkastsats eller øvrige elementer, der indgik i beregningen af ejendomsværdierne, var passende. Revisornævnet har endvidere lagt vægt på, at revision af værdiansættelsen af ejendomsværdierne angik en væsentlig regnskabspost, der udgjorde 97 % af selskabets balancesum, at regnskabsposten oversteg det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau, samt at regnskabsposten var væsentligt påvirket af udøvede regnskabsmæssige skøn. Revisornævnet finder det endvidere bevist, at indklagede ikke havde dokumenteret, om der var en sådan usikkerhed forbundet med målingen af ejendommene, at dette burde have været oplyst i årsregnskabet.*

*På denne baggrund finder Revisornævnet det herefter bevist, at indklagede ikke havde opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring, hvorved indklagede overtrådte revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed handlede i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ikke er tilstrækkeligt, at en revisor efterfølgende mundtligt kan redegøre for sine overvejelser. Der skal udarbejdes revisionsdokumentation, der er tilstrækkelig til, at en erfaren revisor, der ikke har forudgående tilknytning til opgaven, er i stand til at vurdere, om der er udført tilstrækkelige handlinger, resultaterne af udførte revisions handlinger og om det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt som grundlag for den afgivne erklæring.*

*Det af indklagede anførte, herunder om sit kendskab til sin klient, kan ikke føre til et andet resultat.”*

Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personlig kompetence), afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81) og afsnit 6.7.3. (visse sagsbehandlingsspørgsmål – krav om lægeerklæring er i strid med databeskyttelsesloven).

Sag 5/2021. Kendelse af 4. juni 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

- a) Revisorloven § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... A/S for 2018, idet revisionsplanlægningen var utilstrækkelig, og idet der ikke var dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende igangværende arbejder, herunder at der var udvist professionel skepsis ved udførelse af revisionen.
- b) Revisorloven § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... ApS for 2018, idet revisionsplanlægningen var utilstrækkelig, og idet der ikke forelå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende omsætningen. Endvidere var dokumentation for gennemgang af efterfølgende begivenheder indhentet efter, at erklæringen var afgivet, ligesom der ikke var

dokumentation for, at det var afdækket ved revisionen, hvorvidt modregning af en modtaget dobbeltbetaling i regnskabsposten tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser var retvisende i henhold til den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme.

- c) Revisorloven § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C... ApS for 2018, idet revisionsplanlægningen var utilstrækkelig, og idet der ikke var dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser, herunder at der var udvist professionel skepsis ved udførelse af revisionen.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

#### Sag 28/2021. Kendelse af 20. september 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på koncern- og årsregnskabet for A... & B... Holding ApS for 2017, idet planlægningen af såvel revisionen af koncernregnskabet som koncernens væsentligste komponent var mangelfuld og ikke i tilstrækkeligt omfang tilpasset konkrete risikofyldte områder, ligesom der ikke var dokumentation for, at der var udført tilstrækkelig revision af igangværende arbejder og omsætning, herunder at der med den fornødne professionelle skepsis var taget stilling til væsentlige udøvede skøn. Der forelå desuden ikke et tilstrækkeligt opgavearkiv for revisionen af koncernregnskabet.

b) God revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og § 23, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på koncern- og årsregnskabet for A... & B... Holding ApS for 2017, idet der ikke var dokumenteret at være udført tilstrækkelige handlinger med henblik på at sikre, at koncern- og årsregnskabet var aflagt i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme.

c) Erklæringsbekendtgørelsens § 3, stk. 2, 1. pkt., § 5, stk. 6, 1. pkt., samt § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på koncern- og årsregnskabet for A... & B... Holding ApS for 2017, idet der ikke var taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabslovens § 86a, stk. 1, § 87, stk. 1, § 93a, § 96, stk. 1 og 2 og § 98 b, jf. § 126, stk. 1 og 2, og idet revisionspåtegningen manglede identifikation og konklusion vedrørende koncernens pengestrømsopgørelse samt omtale af revisors ansvar for revisionen af koncernregnskabet.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

*”Revisornævnet lægger indledningsvis til grund, at indklagede den 20. april 2018 afgav revisionspåtegning på årsrapporten for A... & B... Holding ApS for 2017, uden modifikation eller fremhævelse af forhold. Endvidere lægges kvalitetskontrollantens oplysninger og de af Erhvervsstyrelsen fremlagte dokumenter til grund.*

#### Klagepunkt A

*Nævnet finder det efter de foreliggende oplysninger godtgjort, at indklagedes revisionsplanlægning af såvel revisionen af koncernregnskab, som af koncernens vigtigste komponent er mangelfuld og ikke i det nødvendige omfang tilpasset konkrete risikofyldte områder. Det findes endvidere godtgjort, at indklagede ikke har dokumentation for, at der er udført tilstrækkelig revision, med den fornødne professionelle skepsis, af igangværende arbejder og omsætning, hvorved indklagede har undladt at sikre sig et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.*

*På denne baggrund findes det godtgjort, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... & B... Holding ApS for 2017.*

*Indklagede er således skyldig i det rejste klagepunkt.*

Klagepunkt B

*Nævnet finder det ligeledes godtgjort, at indklagede har handlet i strid med revisorlovens § 23, stk. 1, og derved god revisorskik, ved ikke i revisionen at have afdækket og forholdt sig til, hvorvidt årsregnskabet overholdt årsregnskabsloven.*

*Indklagede er således skyldig i det rejste klagepunkt.*

Klagepunkt C

*Nævnet finder endvidere, at erklæringsbekendtgørelsens § 3, stk. 2, 1. pkt., § 5, stk. 6, 1. pkt., samt § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, og derved god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er overtrådt, idet indklagede ikke i sin revisionspåtegning har taget forbehold for den manglende overholdelse af årsregnskabslovens §§ 86a, stk. 1, 87, stk. 1, 93a, 96, stk. 1 og 2 og 98 b, jf. § 126, stk. 1 og 2, og at revisionspåtegningen mangler identifikation og konklusion vedrørende koncernens pengestrømsopgørelse samt omtale af revisors ansvar for revisionen af koncernregnskabet.*

*Indklagede er således skyldig i det rejste klagepunkt. ... ”*

Revisor blev pålagt en bøde på 75.000.

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

Sag 21/2021. Kendelse af 20. september 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Dagældende erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS for perioden 1. januar 2016 til 30. juni 2017, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 55, § 63, og § 67 a (klagepunkt a).

b) Dagældende erklæringsbekendtgørelse § 5, stk. 7, nr. 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for VP5 ApS for perioden 1. januar 2016 til 30. juni 2017, idet revisor i sin udtalelse om ledelsesberetningen ikke havde oplyst arten af de fejlagtige angivelser og manglende oplysninger om væsentlige ændringer i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold (klagepunkt b).

c) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... ApS for 2017, idet det ikke var dokumenteret, at der med fornøden professionel skepsis var udført tilstrækkelige og relevante revisionshandlinger vedrørende værdiansættelsen af tilgodehavender hos virksomhedsdeltagere og ledelse (klagepunkt c).

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Klagepunkt A

*Det fremgår af kvalitetskontrollantens gennemgang, at regnskabet for A... ApS for perioden 1. januar 2016-30. juni 2017 ikke indeholder oplysninger om, at beløbene i regnskabet ikke kan sammenlignes med tidligere år grundet en omlægning af regnskabsåret, hvilket kvalitetskontrollanten har anført er i strid med årsregnskabslovens § 55, stk. 2. Det fremgår ligeledes af gennemgangen, at, der i strid med årsregnskabslovens § 63, ikke af regnskabet i form af en note er oplysninger om den del af gælden, som forfalder mere end 5 år efter balancetidspunktet. Videre fremgår det, at kvalitetskontrollanten har vurderet, at det er i strid med årsregnskabslovens § 67a, at der ikke forefindes oplysninger i regnskabet vedrørende en modtagen gældseftergivelse på 45 mio.kr., en afgiven gældseftergivelse på 17 mio.kr., tab ved salg af datterselskaber på knap 4 millioner og nedskrivning af varebeholdningen på 6 mio.kr.*

*Revisornævnet finder, at de oplysninger, der er krævet efter årsregnskabslovens bestemmelser som nævnt ovenfor, er væsentlige oplysninger for en regnskabsbrugers forståelse af regnskabet.*

*Idet indklagede ikke har taget forbehold for ovenstående forhold i sin revisionspåtegning, finder Revisornævnet det på denne baggrund bevist, at indklagede har overtrådt dagældende erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 1. Det af indklagede anførte om, at forholdene har en mindre væsentlig karakter, kan ikke tiltrædes.*

#### Klagepunkt B

*Revisornævnet lægger de under klagepunkt A nævnte forhold til grund. Nævnet lægger ligeledes til grund, at revisionspåtegningen for regnskabet for A... ApS for perioden 1. januar 2016- 30. juni 2017 indeholder en blank udtalelse om ledelsesberetningen.*

*Revisornævnet finder på baggrund heraf, at klager har bevist, at indklagede i strid med dagældende erklæringsbekendtgørelse § 5, stk. 7, nr. 2 har undladt at oplyse om, at der i ledelsesberetningen mangler oplysninger om væsentlige ændringer i virksomhedens økonomisk forhold og aktiviteter. Det af indklagede anførte om, at forholdet har en mindre væsentlig karakter, kan ikke tiltrædes.*

#### Klagepunkt C

*Revisornævnet lægger indklagedes revisionspåtegning, den afsluttende revisionsnotat og kvalitetskontrollantens oplysninger i "Issue Tracker" vedrørende B... ApS for regnskabet for 2017 til grund.*

*Revisornævnet bemærker, at indklagede i det afsluttende revisionsnotat har anført, at et anpartshaverlån er nedskrevet med ca. 1 mio.kr. svarende til det beløb, som anpartshaveren har afdraget ved at overtage gældsforpligtelser i datterselskaber. Revisornævnet bemærker videre, at indklagede har anført, at han forgæves har forsøgt at indhente oplysninger fra anpartshaveren, som er bosat i udlandet.*

*Revisornævnet finder, at de udførte revisionshandlinger til kreditvurdering og dermed værdiansættelse af tilgodehavender er utilstrækkelige, idet der hermed ikke foreligger nogen reel dokumentation for anpartshaverens betalingsevne. Nævnet finder det desuden utilstrækkeligt, at indklagede i det afsluttende revisionsnotat bemærker, at han blot har forsøgt at kontakte anpartshaveren med henblik på at vurdere dennes betalingsevne. Indklagede hermed har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk.1 og stk. 2 er overtrådt i forbindelse med afgivelse. og tilsidesat god revisionsskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1."*

Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

#### Sag 33/2021. Kendelse af 5. oktober 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS for 2016/17, idet revisionsplanlægningen var utilstrækkelig, og idet der ikke var dokumentation for, at der var udøvet professionel skepsis ved revisionen, ligesom der manglede revisionsbevis vedrørende værdiansættelsen af grunde og bygninger samt going concern som grundlag for den afgivne erklæring.

b) Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra a) og b), var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS for 2016/17, idet der ikke var taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabslovens §§ 41, stk. 1, 43, 53, 63 og 64.

c) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... ApS for 2017, idet planlægningen var utilstrækkelig, idet der manglede revisionsbevis vedrørende områderne tilgodehavender fra salg samt varebeholdninger som grundlag for den afgivne revisionspåtegning.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Revisor blev pålagt en bøde på 60.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

Sag 46/2021. Kendelse af 28. oktober 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkt:

Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018 for A... A/S, idet revisionsplanlægningen var utilstrækkelig, og idet der ikke var dokumenteret at være udført tilstrækkelige revisionshandlinger samt udvist den fornødne professionelle skepsis ved revisionen af varebeholdninger, udviklingsomkostninger samt going concern, herunder dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring. Revisor blev i det hele fundet skyldig. Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

Sag 55/2021. Kendelse af 3. november 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

- a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... A/S for 2017/18, idet dokumentation for kundeaccept, uafhængighedsvurdering og planlægning ikke forelå forud for afgivelse af erklæringen, ligesom dokumentation for udførte revisionshandlinger var mangelfuld, og der var ikke dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for revisionspåtegningen.
- b) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... ApS for 2017/18, idet der ikke var dokumentation for udførte revisionshandlinger, herunder at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af erklæringen.
- c) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, samt Bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (udvidet gennemgang af årsregnskaber), afsnit 34, andet punkt, jf. erklæringsbekendtgørelses § 9, stk. 4, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for C... ApS for 2018, idet der ikke var indhentet engagementsbekræftelse pr. balancedagen fra virksomhedens pengeinstitut. Revisor blev i det hele fundet skyldig. Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Sag 50/2021. Kendelse af 3. november 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat blandt andet følgende klagepunkt:

- a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018 for A... ApS, idet revisionsplanlægningen var utilstrækkelig, ligesom der ikke var dokumentation for, at der var udført tilstrækkelige handlinger samt opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for omsætning og tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser.
- b)...

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens arbejdspapirer, samt indklagedes oplysninger til grund.*

Klagepunkt a

...

*Revisornævnet har på denne baggrund fundet det bevist, at indklagedes revisionsplanlægning har været utilstrækkelig, samt bevist, at der ikke i indklagedes arbejdspapir har været dokumentation*

for, at der var udført tilstrækkelige handlinger, samt endvidere bevist, at der ikke var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for omsætning og tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at når revisionsplanlægningen ikke er udført tilstrækkeligt, er der forøget risiko for, at væsentlige og risikofyldte områder dermed ikke bliver tilstrækkeligt afdækket revisionsmæssigt.

Revisornævnet bemærker endvidere i tilknytning hertil, at udfyldelse af revisionsplaner og revisionshandling med markeringen "ib" ikke er tilstrækkelig dokumentation i arbejdsrapport, blandt andet fremgår resultaterne af udførte handlinger ikke, ligesom konklusionerne af udførte handlinger ikke fremgår, hvorfor det ikke i arbejdsrapporterne er godtgjort, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Ved at have afgivet af revisionspåtegning på årsregnskabet for regnskabsåret 2018 for A... ApS på det foreliggende i arbejdsrapporterne udokumenterede grundlag er det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og at indklagede dermed er skyldig i klagepunkt a.

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.3. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - manglende forbehold og manglende modificeret konklusion), hvor sagens regnskabsmæssige indhold er refereret, og afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

#### Sag 54/2021. Kendelse af 6. december 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... A/S for 2018, idet der ikke var dokumentation for kundeaccept, uafhængighedsvurdering, planlægning og udførelse af revision, og dermed var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af erklæringen.

b) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... ApS for 2017/18, idet der ikke var dokumentation for kundeaccept, uafhængighedsvurdering, planlægning og konklusion, ligesom dokumentation for udførte revisionshandling var mangelfuld, og der var ikke dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne revisionspåtegning.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

"Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger, til grund.

#### Klagepunkt a

På det foreliggende grundlag, herunder de af kvalitetskontrollanten anførte observationer, lægges det til grund, at kundeaccept, uafhængighedsvurdering, planlægning og udførte revisionshandling først er dokumenteret i kvalitetsstyringssystemet i november 2019, hvilket er cirka seks måneder efter indklagedes revisionspåtegning den 24. maj 2019. Dokumentation for kundeaccept, uafhængighedsvurdering, planlægning og udførte revisionshandling skal foreligge, inden revisor afgiver sin erklæring. På erklæringstidspunktet forelå der således ikke den nødvendige dokumentation for disse områder, og indklagede havde derved ikke opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Nævnet finder herefter, og som erkendt af indklagede, at indklagede er skyldig i det rejste klagepunkt og derved har handlet i strid revisorlovens § 23, stk. 1 og god revisorskik, revisorlovens § 16, stk. 1.

#### Klagepunkt b

På det foreliggende grundlag, herunder de af kvalitetskontrollanten anførte observationer, lægger Revisornævnet til grund, at indklagede hverken i kvalitetsstyringssystemet eller på anden måde

*foreligger dokumentation for kundeaccept, uafhængighedsvurdering, planlægning og konklusion. Dokumentation for kundeaccept, uafhængighedsvurdering, planlægning og konklusion skal foreligge, inden revisor afgiver sin erklæring.*

*Det lægges endvidere til grund, at indklagede ikke har sikret sig dokumentation for revisionen af tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder, og for, at indklagede har vurderet, om årsregnskabet præsentation af gæld til banker var i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme (årsregnskabsloven).*

*Nævnet finder herefter, at indklagede ikke har dokumenteret kundeaccept og uafhængighedsvurdering. Nævnet finder herudover, at der ikke er dokumentation for, at revisionshandlingerne er planlagt og udført, og at indklagede derved ikke har sikret sig dokumentation for et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Nævnet finder herefter, og som erkendt af indklagede, at indklagede er skyldig i det rejste klagepunkt og derved har handlet i strid revisorlovens § 23, stk. 1 og god revisorskik, revisorlovens § 16, stk. 1.*

*På denne baggrund pålægges indklagede... i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der under hensyn til, at forholdene potentielt kunne have betydning for en regnskabsbrugers beslutninger, fastsættes til 50.000 kr."*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 50.000 kr.

#### **6.4.4.3. Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion**

Det fremgår af forarbejderne til lov 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love blandt andet til ændringen af § 44, der omhandler de sanktioner, som Revisornævnet kan ikende, at der er "*ved mindre alvorlige forseelser fra en revisionsvirksomhed eller revisor ofte ikke tilstrækkeligt behov for at indbringe den pågældende virksomhed eller revisor for Revisornævnet, medmindre der er tale om gentagelsestilfælde. ....*

*Ved Erhvervsstyrelsens vurdering af, om en forseelse er mindre alvorlig, vil indgå, i hvilket omfang forseelsen kan antages at have eller kunne få betydning for pågældende revisionskundes forhold eller en tredjemands beslutninger om f.eks. ydelse af kredit eller indgåelse af forretningsmellemværende. Der vil typisk være tale om sager, som hidtil har medført en bøde på op til ca. 25.000 kr. ved nævnet."*

I beretningsåret er sag 13/2021, der angik manglende forbehold for going concern, er bødeniveauet forud for 2016-loven fastholdt.

Endvidere er en revisor i sag 61/2021, der var indbragt af en privat klager, tildelt en advarsel.

#### **Sag 57/2020. Kendelse af 5. marts 2021.**

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

- a) At dagældende erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 2, nr. 1 var overtrådt, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven § 43 og § 53.
- b) At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt, idet der ikke forelå dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende omsætning og going concern, herunder at revisor havde udvist professionel skepsis ved udførelsen af revisionen.
- c) At dagældende erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 1, litra b, var overtrådt, idet der var foretaget fremhævelse af forhold i regnskab, som skulle have medført en modificeret konklusion på grund af manglende oplysninger i regnskabet.

Revisor blev fundet skyldig i de tre klagepunkter.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Klagepunkt a



*Efter oplysningerne i kvalitetskontrollantens "Issue Tracker" og de foreliggende arbejdsrapporter findes det godtgjort, at dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, er overtrådt, da indklagede skulle have taget forbehold for manglende afskrivning, og at indklagede i strid med årsregnskabsloven ikke har omtalt skøn over restværdi og den forventede brugstid i beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis, jf. årsregnskabslovens §§ 43 og 53. Revisors anbringende om, at bygningen ikke blev taget brug i regnskabsåret, står i modstrid med ledelsesberetningen og kan følgelig ikke lægges til grund. Ligeledes anses det som i strid med årsregnskabslovens § 53, at der under "Grunde og bygninger" er opskrevet med 200.000 kr. og tilsvarende under regnskabsposten "andre reserver", uden at dette er omtalt i beskrevet regnskabspraksis.*

*Indklagede findes på denne baggrund skyldig i det rejste klagepunkt.*

*Klagepunkt b*

*Efter oplysningerne i kvalitetskontrollantens "Issue Tracker" og de foreliggende arbejdsrapporter findes det godtgjort, at indklagede ikke har udført tilstrækkelig revisionsplanlægning, og at indklagede ikke har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende omsætning og going concern. Den utilstrækkelige efterlevelse af reglerne indebærer, at indklagede revisor har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1 og herved god revisorskik.*

*Indklagede findes på den baggrund skyldig i det rejste klagepunkt.*

*Klagepunkt c*

*Efter oplysningerne i kvalitetskontrollantens "Issue Tracker" og de foreliggende arbejdsrapporter findes det godtgjort, at der ikke foreligger tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende omsætning og going concern, og at indklagede revisor ikke i tilstrækkeligt omfang har dokumenteret at have taget stilling til, hvorvidt kapitaltabsreglerne i selskabsloven er overtrådt. Forholdet burde have medført en modificeret konklusion. Ligeledes skulle forholdet have fremgået af et særskilt afsnit vedrørende "Væsentlige usikkerhed vedrørende fortsat drift", Samlet set finder Nævnet derfor, at erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 1 b, er overtrådt som følge af, at der er fremhævet forhold i regnskabet, som burde have medført en modificeret konklusion.*

*Indklagede findes på den baggrund skyldig i det rejste klagepunkt. ..."*

*Revisor blev pålagt en bøde på 60.000 kr.*

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

Sag 2/2021. Kendelse af 4. juni 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

- a. Dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 1, litra a, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for a... A/S for 2016, idet der var afgivet en konklusion med forbehold i en situation, der skulle have ført til en afkræftende konklusion.
- b. Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... A/S for 2016, idet planlægningen var utilstrækkelig, og idet der ikke var dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende de væsentlige områder going concern, udskudt skatteaktiv og goodwill, ligesom der ikke var dokumentation for, at revisor havde udvist professionel skepsis ved udførelse af revisionen.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*"Revisornævnet lægger kvalitetskontrollantens oplysninger i "Issue Tracker" samt foreliggende arbejdsrapporter til grund.*

*Klagepunkt a:* Revisornævnet lægger til grund, at indklagede i revisionspåtegningen på årsregnskabet for A... A/S for 2016 har afgivet en "bortset fra" konklusion og taget forbehold for værdiansættelsen af "tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser", at regnskabsposten "tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser" indgår i årsregnskabet med 2.822 t.kr., svarende til ca. 53 % af balancesummen, at regnskabsposten "tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser" overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau, at indklagede i revisionspåtegningen har skrevet, at regnskabsposten efter hans opfattelse skal nedskrives med 1.101 t.kr., idet beløbet anses for uerholdeligt som følge af en kundes betalingsvanskeligheder, samt at det fremgår af det af indklagede anførte forbehold, at en nedskrivning vil reducere henholdsvis årets resultat og egenkapital med 687 t.kr.

Revisornævnet lægger videre til grund, at forbeholdets beløbsmæssige nedskrivning med 1.102 t.kr. medfører, at resultatet vil blive reduceret fra -97 t.kr. til -784 t.kr., og at egenkapitalen vil blive reduceret fra -280 t.kr. til -967 t.kr.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagedes overvejelser om - herunder med henvisning til konkrete oplysninger og konkret foreliggende dokumentation for - hvorvidt forbeholdet alene burde medføre en "bortset fra" konklusion, eller hvorvidt forbeholdet var så gennemgribende, at der burde afgives en afkræftende konklusion, ikke fremgår af indklagedes arbejds papirer.

Revisornævnet finder det på denne baggrund bevist, at forbeholdets beløbsmæssige indvirkning på resultatet og på egenkapitalen i årsregnskabet for A... A/S for 2016 er både væsentligt og gennemgribende, og at der som følge heraf skulle have været afgivet en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen, fordi regnskabet ikke opfyldte kravet om, at virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling og resultatet skal give et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Ved at have undladt at afgive en afkræftende konklusion på sin revisionspåtegning på årsregnskabet for A... A/S for regnskabsåret 2016 har indklagede overtrådt dagældende og nugældende erklæringsbekendtgørelses § 6 og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Det af indklagede anførte - herunder om, at begrundelsen for forbeholdet var, at det resterende beløb fra en enkelt debitor på i alt 1.103 t.kr. ansås for at være uerholdeligt, at beløbet udgjorde 20,6 % af balancesummen, at der alene var tale om dette enkelte forbehold, at det tydeligt og klart var beskrevet i forbeholdet, hvad dette angik, at effekten på resultat og egenkapital direkte kunne aflæses af forbeholdet, samt det fremlagte årsregnskab for efterfølgende år - kan ikke føre til et andet resultat.

*Klagepunkt b:* Revisornævnet finder det på den dokumenterede baggrund bevist, at der i ingen af indklagedes arbejds papirer er dokumentation for, at indklagede har foretaget tilstrækkelige væsentligheds- og risikovurderinger i revisionsplanlægningen, herunder vurdering af, om der er regnskabsposter, der indeholder væsentlige regnskabsmæssige skøn.

Revisornævnet har ved denne bevisvurdering lagt vægt på, at det fremgår af indklagedes arbejds papirer, at indklagede ved sin planlægning af revisionen af årsregnskabet for 2016 for A... A/S har benyttet de risikovurderinger på regnskabspostniveau, der er foruddefineret i kvalitetsstyringssystemet, ligesom Revisornævnet har lagt vægt på, at det ikke fremgår af indklagedes arbejds papirer, at der er foretaget vurderinger i relation til revisionsmål eller væsentlighed, ligesom der ikke er foretaget identifikation af regnskabsposter, der er væsentligt påvirket af regnskabsmæssige skøn, herunder regnskabsposterne goodwill, varebeholdninger, debitorer og udskudt skatteaktiv. Endvidere har indklagede ikke i sine arbejds papirer omtalt spørgsmålet om selskabets going concern som et risikofyldt område i planlægningen, hvorfor der ikke er planlagt yderligere revisions handlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at når revisionsplanlægningen ikke er udført tilstrækkeligt, er der en forøget risiko for, at eventuelle

væsentlige og risikofyldte områder samt regnskabsposter, der indeholder væsentlige regnskabsmæssige skøn, ikke bliver identificeret og dermed ikke bliver tilstrækkeligt afdækket ved udførelse af revisionen.

Revisornævnet har videre fundet det bevist, at der ikke i indklagedes arbejdsrapporter er dokumentation for, at indklagede ved sin revision af årsregnskabet for A... A/S for regnskabsåret 2016 havde opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Revisornævnet har ved denne bevisvurdering for så vidt angår selskabets going concern lagt vægt på, at i note 1 til årsregnskabet samt i ledelsesberetningen har ledelsen oplyst, at selskabets fortsatte drift er betinget af, at bank og andre eksterne kreditgivere fortsat stiller den fornødne kapital til rådighed, at ledelsen forventer, at dette vil ske, samt at selskabet er afhængig af positive resultater fremadrettet, at indklagede har fremhævet disse oplysninger i sin revisionspåtegning, at indklagede ikke har modificeret sin konklusion vedrørende going concern, at det ikke i indklagedes arbejdsrapporter er en begrundet stillingtagen til, hvorvidt der er likviditet til det kommende års drift, samt at det ikke af indklagedes arbejdsrapporter i øvrigt fremgår, hvorvidt indklagede var uenig med selskabets ledelse i ledelsens beskrivelse af selskabets likviditet. Revisornævnet finder det på denne baggrund bevist, at indklagede ikke har udvist den fornødne skepsis ved revisionen af området going concern, herunder at indklagede ikke i sine arbejdsrapporter har dokumenteret sin stillingtagen til, hvorvidt der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, samt på hvilken baggrund, indklagede var enig eller ikke enig med ledelsen i de foretagne beskrivelser i årsrapporten.

Revisornævnet finder det endvidere bevist, at der ikke er sammenhæng mellem konklusionen i indklagedes arbejdsrapporter vedrørende going concern og den afgivne erklæring.

Revisornævnet har ved denne bevisvurdering for så vidt angår udskudt skatteaktiv, der udgør en aktivpost i årsregnskabet med 344.538 kr., svarende til ca. 7 % af balancesummen, og som væsentligt overstiger det af indklagede valgte væsentlighedsniveau på 80.000 kr., lagt vægt på, at indklagede i arbejdsrapporterne alene har henvist til, at underskuddet forventedes at blive mindre i 2016, samt at regnskabsposten udskudt skatteaktiv for regnskabsåret 2015 udgjorde 318.470 kr. I en sådan situation – skattemæssigt underskud opstået som følge af tidligere års skattemæssige underskud og, jf. ovenfor, sammenholdt med udfordringer vedrørende likviditet og dermed going concern – skal der foreligge overbevisende dokumentation for, at selskabet som udgangspunkt kan udnytte aktivet inden for en årrække på normalt 3 – 5 år, og såfremt skatteaktivet skal udnyttes over en længere periode, stiller det særlige krav til selskabets evne til at budgettere resultaterne over mere end 5 år. Revisornævnet finder det på denne baggrund bevist, at indklagede ikke har planlagt og udført tilstrækkelige revisionshandlinger, der dokumenterer muligheden for anvendelse og dermed indregning af det udskudte skatteaktiv, herunder har indklagede ikke med tilstrækkelig professionel skepsis foretaget en vurdering af det af ledelsen udøvede skøn.

Revisornævnet har ved denne bevisvurdering for så vidt angår goodwill, der udgør en aktivpost i årsregnskabet med 127.586 kr., svarende til ca. 2 % af balancesummen, og som væsentligt overstiger det af indklagede valgte væsentlighedsniveau på 80.000 kr., lagt vægt på, at indklagede ikke i sine arbejdsrapporter havde planlagt eller dokumenteret udførte revisionshandlinger vedrørende denne regnskabspost. Revisornævnet har på denne baggrund – og henset til, at selskabet har haft underskud de seneste regnskabsår, jf. ovenfor, - bevist, at indklagede ikke har dokumenteret at have haft tilstrækkeligt revisionsbevis vedrørende regnskabsposten goodwill.

På denne baggrund finder Revisornævnet det herefter bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed handlet i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... A/S for regnskabsåret 2016, idet planlægningen har været utilstrækkelig, og idet der ikke er dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende de væsentlige og risikofyldte områder going concern, udskudt skatteaktiv og goodwill, ligesom der ikke er dokumentation for, at

*indklagede har udvist professionel skepsis ved udførelse af revisionen af disse regnskabsposter. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det ikke er tilstrækkeligt, at en revisor efterfølgende mundtligt kan redegøre for sine overvejelser. Der skal udarbejdes revisionsdokumentation, der er tilstrækkelig til, at en erfaren revisor, der ikke har forudgående tilknytning til opgaven, er i stand til at vurdere, om der er udført tilstrækkelige handlinger, resultaterne af udførte revisionshandling og, om det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt som grundlag for den afgivne erklæring.  
...”*

Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

#### Sag 13/2021. Kendelse af 21. juni 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2, § 6, stk. 3, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS for 2017, idet der var taget forbehold for going concern uden, at dette havde medført, at der var givet en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

*”Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at årsregnskabet for 2017 for selskabet A... ApS udviste en negativ egenkapital. Revisornævnet lægger videre til grund, som oplyst af indklagede i forbeholdet, at det var en forudsætning for selskabets fortsatte drift, at der fortsat kunne opnås overskud i datterselskabet, hvorved egenkapitalen kunne reetableres inden for en periode på 3-4 år, samt at selskabets daværende kreditfaciliteter kunne udvides og opretholdes i takt med finansieringsbehovet. Indklagede har taget forbehold for, at selskabet er going concern og indklagede har anført en ”bortset fra” konklusion i revisionspåtegningen. Revisornævnet lægger endeligt til grund, at årsregnskabet er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven i henhold til en forudsætning om fortsat drift, samt at indklagede har fastsat sit væsentlighedsniveau til 120.000 kr.*

*Revisornævnet finder det på denne baggrund godtgjort af klager, at ”bortset fra” konklusionen, som det er formuleret af indklagede i sin revisionspåtegning for årsrapporten for a... ApS for regnskabsåret 2017, ikke er korrekt. Revisornævnet finder det bevist, at forbeholdet er så væsentligt og gennemgribende, at indklagede burde have afgivet en afkræftende konklusion.*

*Ved – som offentlighedens tillidsrepræsentant - at undlade at afgive den afkræftende konklusion i revisionspåtegningen, har indklagede ikke overholdt bestemmelsen i erklæringsbekendtgørelsen § 6, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2, § 6, stk. 3, og dermed overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.*

*For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, og overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, 6, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2, § 6, stk. 3, pålægges den indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 25.000 kr.*

*Nævnet har ved bødens udmåling lagt vægt på, at overtrædelsen af god revisorskik i dette tilfælde angår en for en regnskabsbruger grundlæggende præmis - om regnskabet afgives under forudsætning af fortsat drift/going concern eller ikke. Nævnet finder, at indklagedes bemærkninger ikke kan føre til et andet resultat. Af de anførte årsager, finder Nævnet tillige, at anvendelse af bødestraf er påkrævet.”*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 25.000 kr.

#### Sag 45/2021. Kendelse af 15. september 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS for 2016/17, idet der ikke var dokumentation for,

at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis med henblik på at kunne medtage et afsnit om ”Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift” uden at modificere konklusionen.

b) God revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS for 2016/17, idet der ikke var dokumentation for, at der var taget stilling til, hvorvidt bankens opsigelse af selskabets lån før afholdelse af generalforsamling skulle give indklagede anledning til drøfte forholdet med selskabets ledelse.

c) Dagældende erklæringsbekendtgørelse § 5, stk. 7, nr. 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... for 2016/17, idet indklagede skulle have oplyst i sin udtalelse om ledelsesberetningen, at ledelsesberetningen indeholdt oplysninger om, at selskabets bankforbindelse havde givet tilsagn om fortsat finansiering, hvilket ikke var tilfældet.

d) Den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1, nr. 2, revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A.... ApS for 2016/17, idet konklusionen skulle have været modificeret med forbehold for indregningen af varebeholdninger i primobalancen, og idet der ikke var dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende varebeholdninger som grundlag for den afgivne erklæring på årsregnskabet for 2016/17.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

” ...

*Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger i ”Issue Tracker” samt foreliggende arbejds papirer, til grund.*

#### Klagepunkt a

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede på årsregnskabet for A... ApS for 2016/17 har afgivet en revisionspåtegning med fremhævelse af forhold i regnskabet om væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift uden, at konklusionen i revisionspåtegningen er modificeret. Revisornævnet lægger videre til grund, at det fremgår af indklagedes fremhævelse af forhold i regnskabet, at der er væsentlig usikkerhed om selskabets fortsatte drift, at ledelsen som det fremgår af regnskabs note 1 har redegjort for selskabets fortsatte drift, at indklagede var enig i ledelsens beskrivelse af usikkerheden samt, at indklagede derfor ikke tog forbehold for fortsat drift. Revisornævnet lægger videre til grund, at A... ApS i regnskabsårene 2015/16 og 2016/17 havde negativ egenkapital, men positivt årsresultat efter skat samt, at selskabets kortfristede gældsforpligtelser udgjorde ca. 1.800 tkr. i såvel regnskabsåret 2016/17 som forudgående regnskabsår 2015/16. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede som dokumentation for sin revision af selskabets fortsatte drift, going concern, havde modtaget et budget udarbejdet af selskabets ledelse for det kommende regnskabsår, at budgettet viste et overskud, at der ikke er dokumentation i indklagedes arbejds papirer for, at indklagede har gennemgået budgettet og herunder forholdt sig til forudsætningerne for budgettet eller til, hvorvidt der var tilstrækkelig finansiering til at dække det kommende års finansieringsbehov, at der ikke forelå finansieringstilsagn fra bank, og at det ikke i indklagedes arbejds papirer er dokumenteret, at indklagede har forholdt sig til værdien af det i ledelsesberetningen og noten omtalte tilsagn fra anpartshaveren.*

*Revisornævnet finder det på denne baggrund bevist, at der ikke i indklagedes arbejds papirer har været dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis med henblik på at kunne medtage et afsnit om væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift uden at modificere konklusionen. Ved at have undladt i sine arbejds papirer at dokumentere, hvorfor konklusionen i revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS for regnskabsåret 2016/17 ikke skulle modificeres, har indklagede overtrådt revisorlovens § 23 og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det ikke er tilstrækkeligt, at en revisor efterfølgende mundtligt kan redegøre for sine overvejelser. Der skal udarbejdes revisionsdokumentation, der er tilstrækkelig til, at en erfaren revisor, der ikke har forudgående*

tilknytning til opgaven, er i stand til at vurdere, om der er udført tilstrækkelige handlinger, resultaterne af udførte revisionshandling og, om det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt som grundlag for den afgivne erklæring.

#### Klagepunkt b

Revisornævnet lægger ud over det under klagepunkt a anførte til grund, at revisionspåtegningen på årsregnskabet for A... ApS for 2016/17 er underskrevet af indklagede den 4. september 2017, at selskabets generalforsamling er afholdt den 3. januar 2018, at der i revisionsdokumentationen foreligger et brev fra selskabets bank dateret den 18. oktober 2018, hvori banken opsiges selskabets lån samt, at der ikke i indklagedes arbejdspapirer er dokumentation for, at indklagede har taget stilling til, hvorvidt bankens opsigelse af lånet kunne have foranlediget indklagede til at ændre sin revisionspåtegning, og hvorvidt opsigelsen af lånet derfor havde medført overvejelser om, at indklagede skulle drøfte forholdet med selskabets ledelse, herunder forespørge om, hvordan ledelsen havde til hensigt at behandle opsigelsen af lånet. Revisornævnet lægger videre til grund, at selskabets lån på de ca. 400 tkr. var af væsentlig betydning for selskabet og lå over det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau.

Revisornævnet finder det på denne baggrund bevist, at indklagede havde modtaget oplysning om bankens opsigelse af lånet inden selskabets afholdelse af generalforsamling samt, at det ikke er dokumenteret i indklagedes arbejdspapirer, at indklagede havde taget stilling til, om bankens opsigelse af lånet skulle drøftes med selskabets ledelse. Herved har indklagede overtrådt revisorlovens § 23 og tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og 2. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det ikke er tilstrækkeligt, at en revisor efterfølgende mundtligt kan redegøre for sine overvejelser. Der skal udarbejdes revisionsdokumentation, der er tilstrækkelig til, at en erfaren revisor, der ikke har forudgående tilknytning til opgaven, er i stand til at vurdere, om der er udført tilstrækkelige handlinger.

#### Klagepunkt c

Revisornævnet lægger ud over det under klagepunkterne a og b anførte til grund, at det i ledelsesberetningen i årsregnskabet for A... ApS for 2016/17 fremgår, at selskabets bankforbindelse har givet tilsagn om fortsat finansiering, hvilket ikke var tilfældet, samt at indklagede ikke i sin udtalelse om ledelsesberetningen har oplyst, at selskabets bankforbindelse ikke på tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelse havde givet et sådant tilsagn om fortsat finansiering.

Revisornævnet finder det på denne baggrund bevist, at indklagede har overtrådt dagældende og nugældende erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 1, nr. 7 samt § 5, stk. 7, nr. 2, jf. hertil årsregnskabslovens § 11, stk. 1, samt § 76a, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2.

#### Klagepunkt d

Revisornævnet lægger ud over det under klagepunkterne a, b og c anførte til grund, at ved indklagedes afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for det foregående regnskabsår (2015/16) havde indklagede taget forbehold for indregningen af varelageret, samt at der i indklagedes arbejdspapirer ikke foreligger dokumentation for, at årsagen til det afgivne forbehold i revisionspåtegningen i det foregående årsregnskab er afklaret.

Revisornævnet lægger videre til grund, at regnskabsposten varebeholdninger i alt indgår i årsregnskabet for 2016/17 med 256.276 kr. svarende til 18 % af balancesummen, hvilket overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau, at indklagede ikke har foretaget kontrol af varelagerets fysiske tilstedeværelse, at der ikke i indklagedes arbejdspapirer er dokumentation for, at indklagede har udført tilstrækkelige alternative revisionshandling, at A... ApS er en restaurationsvirksomhed uden systemer og forretningsgange, hvilket indebærer, at det vil være vanskeligt at opnå bevis for varelagerets tilstedeværelse på andre tidspunkter end balancedagen, at indklagedes revisionen af værdiansættelsen af varelageret er foretaget ved interview af selskabets

bogholder samt overordnede analyser, samt at indklagede ikke har foretaget efterprøvelse af lagerets kostpriser.

Revisornævnet finder det på den ovennævnte baggrund bevist, at indklagede ved afgivelse af sin revisionspåtegning for A... for regnskabsåret 2016/17 skulle have modificeret konklusionen med forbehold for indregningen af varebeholdninger i primobalancen.

Revisornævnet finder det på den ovennævnte baggrund endvidere bevist, at indklagede ved afgivelse af sin revisionspåtegning for A... ApS for regnskabsåret 2016/17 ikke har udvist den fornødne professionelle skepsis og udført tilstrækkelige revisionshandlinger vedrørende revisionen af regnskabsposten for varebeholdninger i alt, og endvidere bevist, at indklagede derfor ikke havde fornøden dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for tilstedeværelsen og værdiansættelsen af varelageret med henblik på at kunne undlade at modificere konklusionen.

Ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS for 2016/17 har indklagede således overtrådt den dagældende og nugældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1, nr. 2, og revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. § revisorlovens 16, stk. 1, og 2.

Det af indklagede anførte om udførelse af overordnede analyser på bruttoavancen, eller det forhold, at der er tale om en virksomhed af begrænset størrelse, kan ikke føre til et andet resultat." Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personel kompetence).

Sag 27/2021. Kendelse af 15. september 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

A: Erklæringsbekendtgørelsens § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2, og § 10, stk. 2, jf. § 6, stk. 3, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... A/S for 2017, idet det afgivne forbehold skulle have ført til en afkræftende konklusion i erklæringen.

B: Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... for 2017, idet der ikke var dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis var taget stilling til udøvede skøn ved indregning og måling af udskudt skatteaktiv.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

*"Revisornævnet lægger de af kvalitetskontrollanten fremlagte oplysninger til klagen til grund.*

*Klagepunkt a: Revisornævnet lægger til grund, at indklagede i sin revisorerklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... A/S for 2017 har afgivet en "bortset fra" konklusion og taget forbehold vedrørende regnskabsposten "tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser" for så vidt angår 20.000.000 kr., at indklagede i grundlaget for sin konklusion med forbehold har oplyst, at selskabet ville indlede en retssag for at inddrive beløbet, at regnskabsposten "tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser" indgår i årsregnskabet med 23.430 t.kr. svarende til 59 % af balancesummen, at regnskabsposten "tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser" overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau, at indklagede i sin revisorerklæring om udvidet gennemgang har skrevet, at regnskabsposten "tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser" på 23.430 t.kr. efter indklagedes opfattelse skal nedskrives med 20.000.000 kr. til 3.430.281 kr., idet et beløb i denne størrelsesorden må anses for uerholdeligt samt, at det fremgår af det af indklagede anførte forbehold, at en nedskrivning vil reducere årets resultat og egenkapitalen med 15.600.000 kr. og øge skatteaktivet med 4.400.000 kr.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at forbeholdets beløbsmæssige nedskrivning med 20.000.000 kr. medfører, at årets resultat vil blive reduceret fra et overskud på 4.758 t.kr. til et underskud på 10.842 t.kr. /15.242 t.kr. afhængig af muligheden for udnyttelse af selskabets*

skattemæssige underskud og, at egenkapitalen vil blive reduceret fra 9.697 t.kr. til at være negativ med 5.903 t.kr./10.303 t.kr. afhængig af muligheden for udnyttelse af selskabets skattemæssige underskud.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagedes overvejelser om - herunder med henvisning til konkrete oplysninger og konkret foreliggende dokumentation for - hvorvidt forbeholdet alene burde medføre en "bortset fra" konklusion, eller hvorvidt forbeholdet var så gennemgribende, at der burde afgives en afkræftende konklusion, ikke fremgår af indklagedes arbejds papirer.

Revisornævnet finder det på denne baggrund bevist, at forbeholdets beløbsmæssige indvirkning på resultatet og på egenkapitalen i årsregnskabet for A... A/S for 2017 er både væsentligt og gennemgribende, og at der som følge heraf skulle have været afgivet en afkræftende konklusion i erklæringen om udvidet gennemgang, fordi regnskabet ikke opfyldte kravet om, at virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling og resultatet skal give et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Ved at have undladt at afgive en afkræftende konklusion på sin erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... A/S for regnskabsåret 2017 har indklagede overtrådt dagældende og nugældende erklæringsbekendtgørelses § 6 og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. Indklagede findes herefter skyldig i klagepunkt a.

Det af indklagede anførte - herunder om, at der er tale om en enkelt post i balancen, at beløbet er kendt og identificeret, at problemet var drøftet internt og, at andre revisorer havde erklæret sig enig - kan ikke føre til et andet resultat.

Klagepunkt b: Revisornævnet har for så vidt angår udskudt skatteaktiv, der udgør en aktivpost i årsregnskabet med 3.869 t.kr., svarende til ca. 10 % af balancesummen, og som væsentligt overstiger det af indklagede valgte væsentlighedsniveau på 300.000 kr., lagt til grund, at indklagede i arbejds papirerne har henvist til, at udskudt skat er værdisat til kurs pari, at selskabet forventer betragtelig fremgang i såvel omsætning som indtjening og forventer resultater, der medfører udnyttelse af underskud inden for 5 år, at underskud til fremførsel er på 9.239.174 kr. samt, at indklagede vurderede, at værdiansættelsen var forsvarlig. Endvidere, at indklagedes noteringer er sket på baggrund af drøftelser med ledelsen om budget og budgetforudsætninger, samtaler med ledelsen og i øvrigt begrundet i, at indklagede ved selvsyn havde konstateret en betragtelig øgning i aktiviteten i selskabet herunder, at indklagede havde konstateret, at fra at køre ét skift på én produktionslinje havde selskabet allerede i det tidlige forår øget til flere skift og flere linjer, og herunder, at indklagede var involveret i håndteringen af import af meget store partier glas (46 containere) til forarbejdning og reexport.

I en sådan situation - skattemæssigt underskud opstået som følge af tidligere års skattemæssige underskud - skal der foreligge overbevisende dokumentation for, at selskabet som udgangspunkt kan udnytte aktivet inden for en årrække på normalt 3 - 5 år, og såfremt skatteaktivet skal udnyttes over en længere periode, stiller det særlige krav til selskabets evne til at budgettere resultaterne over mere end 5 år.

Når henses til det oven for under klagepunkt a anførte vedrørende nedskrivning af selskabets tilgodehavende på 20.000 t.kr., som indklagede i sit forbehold har anført vil øge selskabets skatteaktiv med 4.400 t.kr., finder Revisornævnet det bevist, at indklagede ikke med tilstrækkelig professionel skepsis i sine arbejds papirer har dokumenteret at have forholdt sig til, hvilken indvirkning den af indklagede beskrevne uenighed vedrørende målingen af selskabets tilgodehavende ville få for det udskudte skatteaktiv. Indklagede har herunder ikke dokumenteret med tilstrækkelig professionel skepsis at have taget stilling til det af ledelsen udøvede skøn, herunder om der var grundlag for en forøgelse af skatteaktivet som beskrevet i forbeholdet. Revisornævnet finder det på ovenstående baggrund bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, ved



*afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... A/S for 2017. Indklagede findes herefter skyldig i klagepunkt b.”*

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Sag 37/2021. Kendelse af 28. oktober 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

A) Erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... A/S for 2017, idet der manglede oplysning i revisionspåtegningen om, at ledelsen kunne ifalde ansvar på grund af overtrædelse af den for virksomheden fastsatte selskabsretlige lovgivning.

B) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på A... A/S for 2017, idet der ikke var dokumenteret at være udført tilstrækkelige handlinger med henblik på at kontrollere, at årsregnskabet var aflagt i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme.

C) Erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... A/S for 2017, idet konklusionen i revisionspåtegningen ikke var modificeret med forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabslovens § 23, stk. 1, og § 64 stk. 2.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”Klagepunkt A*

*Det følger af § 7, stk. 1, i erklæringsbekendtgørelsen, at ...*

*Efter de foreliggende oplysninger, herunder kvalitetskontrollantens erklæring, lægges det til grund, at det i årsrapporten for 2017 for A... A/S under tilgodehavender for tilknyttede virksomheder anførte beløb på 63.876.997 kr. udgjorde et kapitalejerslån i strid med selskabslovens § 210. Nævnet bemærker, at kvalitetskontrollanten som bemærkning til spørgsmål 1105.0 har anført, at dokumentationen for opfyldelsen af selskabslovens § 210, stk. 2, ikke forelå. En overtrædelse af selskabslovens § 210 er strafbar efter selskabslovens § 367, hvorfor selskabets ledelse kan ifalde et strafferetligt ansvar.*

*Nævnet bemærker, at indklagede i sit høringssvar af 1. marts 2021 til Erhvervsstyrelsen har erkendt, at forholdet burde have ført til, at indklagede i sin revisionspåtegning havde givet oplysning herom. Indklagede har imidlertid anført, at den manglende omtale i revisionspåtegningen, af det ansvarspådragende forhold, ikke kan henføres til, at indklagede ikke har udført opgaven i overensstemmelse med god revisionskik. Indklagede har i relation hertil anført, at det ikke var åbenlyst, at det etablerede låneforhold var i strid med selskabsloven, samt at selskabets ledelse ikke gav udtryk for, at der var etableret et ulovligt lånemellemværende, ved bl.a. skriftligt i regnskaberklæringen at have bekræftet, at der ikke eksisterede eventuelle uregelmæssigheder.*

*Nævnet bemærker, at selvom en skriftlig udtalelse fra et selskabs ledelse giver et nødvendigt revisionsbevis, giver udtalelsen ikke i sig selv tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de forhold den vedrører. Nævnet finder, henset til omfanget af regnskabsposten for tilgodehavende virksomheder, der svarer til 49 % af balancesummen, og derved væsentligt overskrider det af indklagede valgte væsentlighedsniveau, at indklagede – som offentlighedens tillidsrepræsentant – i sin revision burde have fundet anledning til en nærmere undersøgelse heraf, herunder afdække, at betingelserne for kapitalejerslån i selskabslovens § 210, stk. 2 var opfyldt, hvorved indklagede ville have været blevet bekendt med forholdet.*

*De af indklagede i høringssvaret anførte grunde for, hvorfor det ikke var åbenbart, at det etablerede låneforhold var i strid med selskabsloven, kan således ikke føre til et andet resultat.*

Herefter finder nævnet, at indklagede ved ikke at have afgivet oplysning om det ulovlige kapitalejrlån har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, og derved tilsidesat god revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

#### Klagepunkt B

Det følger af revisorlovens ....

På det foreliggende grundlag, herunder kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdsrapporter, lægger Revisornævnet til grund, at årsregnskabet for A... A/S for 2017 indeholder væsentlige fejl og mangler i form af, at årsregnskabet mangler oplysninger om, at værdipapirer og kapitalandele, som udgør 60.975.506 kr., er stillet til sikkerhed for bankmellemværender. Herudover at dagsværdien af renteswaps, der indgår med 40.771.807 kr. er anført som hensatte forpligtelser. Dette burde rettelig have været anført som en gældsforpligtelse. Nævnet finder ligeledes, at det er en væsentlig fejl, at det i klagepunkt A omhandlede tilgodehavende hos kapitalejeren er præsenteret som tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder, og rettelig burde have været præsenteret som "tilgodehavender hos virksomhedsdeltagere og ledelse".

De væsentlige mangler udgør en overtrædelse af henholdsvis § 23, stk. 1 og § 64, stk. 2, i årsregnskabsloven. Posterne udgør ydermere væsentlige poster i regnskabet, der væsentligt overskrider det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau. Nævnet finder, at forholdene er af væsentlig betydning for regnskabsbrugernes forståelse af årsregnskabet.

Nævnet finder, efter de foreliggende oplysninger, det godt gjort, at indklagede ikke i sine arbejdsrapporter har forholdt sig til og afdækket, om overtrædelserne af årsregnskabslovens §§ 23, stk. 1, og 64, stk. 2, skulle have haft betydning for indklagedes revisionspåtegning. Det af indklagede anførte om det udførte arbejde kan ikke føre til andet resultat, idet arbejdet ikke findes dokumenteret ved indklagedes arbejdsrapporter.

Revisornævnet finder det på ovenstående baggrund bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved afgivelsen af revisionspåtegningen på årsregnskabet for A... A/S for 2017. Indklagede findes herefter skyldig i klagepunkt b.

#### Klagepunkt C

Det fremgår af erklæringsbekendtgørelsens ...

Revisornævnet lægger kvalitetskontrollantens erklæring til grund. Indklagede har afgivet en revisionspåtegning uden fremhævelse af forhold eller modifikation af konklusionen.

Da årsregnskabet for A... A/S for 2017 indeholder de i klagepunkt B konstaterede væsentlige fejl og mangler, jf. årsregnskabslovens §§ 23, stk. 1, og 64, stk. 2, burde indklagede på den baggrund have modificeret sin konklusion, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b.

Indklagede har på den anførte baggrund tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. ...”  
Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

#### Sag 52/2021. Kendelse af 28. oktober 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

- a) Revisorlovens § 23, stk. 1 og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... A/S for 2018, idet der ikke var dokumentation for at være udført tilstrækkelige revisionshandlinger samt udvist den fornødne professionelle skepsis vedrørende kapitalandele i tilknyttede virksomheder herunder dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring.
- b) Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... A/S for 2018, idet konklusionen ikke var modificeret som følge af overtrædelse af årsregnskabslovens § 52, stk. 2.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Klagepunkt a:

*Det påhviler revisor som led i revisionen at revidere værdiansættelsen af aktiverne og tage forbehold for manglende eller utilstrækkeligt revisionsbevis og usikkerhed vedrørende opgørelsen i regnskabet.*

*Indklagedes fastsatte væsentlighedsniveau for A... A/S er 175.000 kr.*

*Revisornævnet lægger kvalitetskontrollantens arbejdspapirer til grund. Det fremgår heraf, at resultatet af dattervirksomheden i T... er indregnet i henhold til et regnskabsudkast, hvor der efterfølgende, men inden revisionspåtegningen på moderselskabet, er modtaget et endeligt og af komponentrevisor påtegnet regnskab. Det underskrevne regnskab afviger med 703 t.kr. i forbedret resultat og egenkapital i forhold til det indregnede svarende til 358 t.kr. for ejerandelen, men indklagede har ikke foretaget regulering af det indregnede beløb.*

*Det fremgår derudover, at resultatet på -70 t.kr. og hensættelsen på 1804 t.kr. vedrørende dattervirksomheden i K... er indregnet, uden at der er modtaget en erklæring fra komponentrevisor trods udsendt instruks derom.*

*Der er ikke dokumenteret indhentelse af oplysninger om efterfølgende begivenheder for de to udenlandske dattervirksomheder.*

*Endelig fremgår, at revisors datering af den elektroniske godkendelse af arbejdspapirer er den 25. maj 2019, men revisionspåtegningen er dateret den 16. maj 2019.*

*Kapitalandele i tilknyttede virksomheder er en væsentlig regnskabspost, der udgør 97 % af selskabets balancesum.*

*Revisornævnet finder herefter, at der ikke er tilstrækkelig dokumentation for udførte revisionsbehandlinger inden påtegningsdatoen, og at indklagede ikke har udvist den fornødne professionelle skepsis vedrørende kapitalandele i tilknyttede virksomheder, herunder dokumentation for at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring. Indklagede har således ved sin påtegning på årsregnskabet for A... A/S for regnskabsåret 2018 overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og har derved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.*

*Det af indklagede anførte kan ikke føre til et andet resultat, idet Revisornævnet bemærker, at det ikke er tilstrækkeligt, at revisor efterfølgende verbalt kan redegøre for sine overvejelser. Revisors viden og vurderinger skal fremgå skriftligt af de foreliggende arbejdspapirer, og en underskrevet regnskaberklæring fra ledelsen kan ikke i sig selv udgøre et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og friholder ikke revisor for at udføre relevante handlinger med henblik på at afdække de forhold, som er indeholdt i ledelsens regnskaberklæring.*

Klagepunkt b:

*Revisornævnet lægger kvalitetskontrollantens arbejdspapirer til grund. Det fremgår heraf, at A... A/S i 2017 ændrede regnskabspraksis fra at indregne kapitalandele i tilknyttede virksomheder til kostpris til at indregne disse til indre værdi, hvilket dog ikke var anført i 2017 regnskabet.*

*Indregningen af de akkumulerede resultater i dattervirksomhederne på netto 1.508 t.kr. blev indregnet i resultatopgørelsen i stedet for over egenkapitalen som ændring af regnskabspraksis. Forholdet blev ikke korrigeret i 2017 eller i sammenligningstillene i årsrapporten for 2018, som denne klage vedrører, og udviklingen i selskabets resultat fremstår derfor forkert.*

*Det følger af årsregnskabslovens § 52, stk. 2, at ”Indeholder årsregnskabet vedrørende tidligere regnskabsår væsentlige fejl, skal den beløbsmæssige effekt af korrektionen indregnes direkte på egenkapitalen primo regnskabsåret, og sammenligningstillene for tidligere år skal tilpasses”. Revisornævnet finder herefter, at der ved ændringen fra at indregne kapitalandele i tilknyttede virksomheder til kostpris til at indregne disse til indre værdi er tale om en ændring af regnskabspraksis, og at indklagede derfor skulle have indregnet de akkumulerede resultater i dattervirksomhederne over egenkapitalen. Ændringen af regnskabspraksis er således ikke*

*behandlet korrekt og udgør en væsentlig fejl. Indklagede burde på den baggrund have modificeret sin konklusion, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b. Indklagede har på den anførte baggrund tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.*

....”

Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

Sag 50/2021. Kendelse af 3. november 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018 for A... ApS, idet revisionsplanlægningen var utilstrækkelig, ligesom der ikke var dokumentation for, at der var udført tilstrækkelige handlinger samt opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for omsætning og tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser.

b) Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018 for A... ApS, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens §§ 31, 53, 63 og 64.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

*”Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens arbejds papirer, samt indklagedes oplysninger til grund.*

Klagepunkt a

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 24. maj 2019 har afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen og uden fremhævelse af forhold i regnskabet på årsregnskabet for regnskabsåret 2018 for A... ApS, at regnskabsposten ”tilgodehavender og tjenesteydelser” udgjorde 2.015 tkr. svarende til 30 % af balancesummen samt, at det af indklagede valgte væsentlighedsniveau var på 29 tkr.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke i sit arbejds papir vedrørende planlægningen har beskrevet en revisionsstrategi og ikke har beskrevet sin forståelse af kunden og dennes omgivelser, at der i arbejds papiret vedrørende planlægningen er henvist til stamarkivet, hvor revisionsstrategi og dokumentation for forståelse af kunden og dennes omgivelser er omtalt i notatet ”Virksomhedsprofil”, at dette notat er udateret og oprettet i forbindelse med kundeoprettelsen i 2008, at indklagede ikke i sit arbejds papir har dokumenteret sin vurdering af risiko for væsentlig fejlinformation på regnskabs- og revisionsmålsniveau samt, at alle områder i arbejds papiret er markeret med lav væsentlighed og lav risiko, uden at der fremgår en begrundelse herfor. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke i sit arbejds papir har dokumenteret at have udført tilstrækkelige risikovurderings handlinger til identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation ved regnskabsmæssige skøn, at årsregnskabet indeholder regnskabsposter, der er væsentligt påvirket af regnskabsmæssige skøn, herunder regnskabsposten ”tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser”, der væsentligt overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau, at indklagedes risikovurdering på den baggrund burde være begrundet i revisionsplanlægningen samt, at der er ikke i arbejds papiret er taget dokumenteret stilling til besvigelserisici vedrørende omsætningen.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at alle arbejdshandlinger i revisionsplanerne for områderne er udfyldt med ”ib”, at der ikke er referencer til underliggende arbejds papirer samt, at der foreligger ufuldstændige håndskrevne notater med enkelte bemærkninger vedrørende revisionen af omsætning og tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser.*

Revisornævnet har på denne baggrund fundet det bevist, at indklagedes revisionsplanlægning har været utilstrækkelig, samt bevist, at der ikke i indklagedes arbejdspapir har været dokumentation for, at der var udført tilstrækkelige handlinger, samt endvidere bevist, at der ikke var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for omsætning og tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at når revisionsplanlægningen ikke er udført tilstrækkeligt, er der forøget risiko for, at væsentlige og risikofyldte områder dermed ikke bliver tilstrækkeligt afdækket revisionsmæssigt.

Revisornævnet bemærker endvidere i tilknytning hertil, at udfyldelse af revisionsplaner og revisionshandling med markeringen "ib" ikke er tilstrækkelig dokumentation i arbejdspapir, blandt andet fremgår resultaterne af udførte handlinger ikke, ligesom konklusionerne af udførte handlinger ikke fremgår, hvorfor det ikke i arbejdspapirerne er godtgjort, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Ved at have afgivet af revisionspåtegning på årsregnskabet for regnskabsåret 2018 for A... ApS på det foreliggende i arbejdspapirerne udokumenterede grundlag er det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og at indklagede dermed er skyldig i klagepunkt a.

#### Klagepunkt b

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede som anført under klagepunkt a den 24. maj 2019 har afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen og uden fremhævelse af forhold i regnskabet på årsregnskabet for regnskabsåret 2018 for A..., at regnskabsposten "forslag til udbytte for regnskabsåret" indgår i årsregnskabet med 1.500 t.kr. (årsregnskabslovens § 31), at metoder for indregning og måling af nettoomsætning ikke fremgår af redegørelsen for anvendt regnskabspraksis (årsregnskabslovens § 53), at der ikke er givet oplysning i årsregnskabet om gæld, der forfalder til betaling mere end 5 år efter balancetidspunktet (årsregnskabslovens § 63) samt, at der i årsregnskabet mangler oplysning om bogført værdi af pantsatte aktiver og huslejeforpligtelse (årsregnskabslovens § 64).

Revisornævnet finder det på denne baggrund bevist, at der var væsentlige fejl og mangler i årsregnskabet for regnskabsåret 2018 for A... ApS, samt bevist, at indklagede skulle have taget forbehold for disse fejl og mangler, overtrædelserne af årsregnskabslovens §§ 31, 53, 63 og 64, i sin revisionspåtegning. Ved ikke at have taget disse forbehold, har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018 for A... ApS og herved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. Indklagede er dermed fundet skyldig i klagepunkt b.

For tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, som anført under klagepunkterne a og b, pålægges indklagede, ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 75.000 kr. Revisornævnet har ved udmåling af bøden som en skærpende omstændighed, jf. herved princippet i straffelovens § 81, lagt vægt på, at indklagede tidligere to gange af Revisornævnet er pålagt bøde for tilsidesættelse af god revisorskik samt, at tilsidesættelserne af god revisorskik angik ganske ligeartede forhold. Revisornævnet har endvidere lagt vægt på, at manglerne under begge klagepunkter kunne have betydning for en regnskabsbrugers beslutninger."

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen) og afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

Sag 61/2021. Kendelse af 6. december 2021.

En privat klager havde indbragt en sag for Revisornævnet, der forstod klagen således, at klagen angik, at revisor ved revisionen af årsregnskabet for ... A/S for 2020 havde tilsidesat god revisorskik, idet der ikke var dokumentation for, at der var planlagt og udført tilstrækkelige handlinger vedrørende revision af værdiansættelse af kapitalandele i tilknyttede virksomheder, herunder at der var indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og idet der herefter ikke var taget forbehold for manglende revideret årsrapport for det ... datterselskab, ....

Følgende fremgår af blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”... Indledningsvis bemærker Revisornævnet, at det er bestyrelsen, der har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede af selskabets aktiviteter og status.*

*Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at indklagede har afgivet revisionspåtegning den 21. maj 2021 på årsrapport 2020 for ... A/S. Revisornævnet lægger endvidere til grund, at det af årsregnskabet fremgår under note 4 vedrørende kapitalandele i tilknyttede virksomheder, at det italienske selskab ikke på tidspunktet for aflæggelsen af årsregnskabet for ... A/S havde aflagt årsrapport for 2020.*

*Revisornævnet lægger videre som ubestridt til grund, at indklagede vedrørende revisionen i sit revisionsprotokollat overfor ledelsen har anført, at kapitalandele i tilknyttede virksomheder var 37.317.000 kr., og at disse kapitalandele er optaget til kostpris, samt at indklagede havde modtaget dokumentation for stiftelsen af det ... selskab samt en urevideret balance pr. 21. december 2020, men at der var ikke modtaget en årsrapport fra Italien vedrørende det ... selskab, og at indklagede på den baggrund henstillede til ledelsen, at der blev igangsat en procedure således, at regnskabet for det .... datterselskab udarbejdes, forinden udarbejdelsen af det danske selskabs regnskab.*

*Det fremgår af årsregnskabet for ... A/S, at kapitalandele i tilknyttede virksomheder var det eneste større aktiv, og det må anses for bekendt for indklagede, at fastsættelse af en korrekt værdi heraf har afgørende betydning for aktionærerne. Revisornævnet lægger til grund, at de oplysninger vedrørende det italienske selskabs egenkapital og årsresultat, der er medtaget i årsregnskabet for ... A/S, ikke har været underlagt revision, og at indklagede udover at revidere tilstedeværelsen og ejerskabet af det italienske selskab ved indhentelse af dokumenter fra det italienske selskabsregister har afgivet erklæring på grundlag alene af disse oplysninger og uden nærmere undersøgelser. Såfremt et årsregnskab således afgives uden, at der er dokumentation for revision af centrale poster eller revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at konkludere, at regnskabet er uden væsentlige fejl, skal en revisor i medfør af § 6, stk. 1, 2), i bekendtgørelsen om godkendte revisoreres erklæringer tage forbehold (modificere sin konklusion) for den manglende loypligtige revision i sin revisionspåtegning på regnskabet. Ved ikke at have modificeret sin konklusion vedrørende værdien af kapitalandele i tilknyttede virksomheder på sin revisionspåtegning afgivet den 21. maj 2021 på årsrapport 2020 for .... A/S har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16.*

*Efter omstændighederne, herunder at selskabet havde erhvervet ejendommen til en fordelagtig pris, at selskabet kun havde været i virksomhed i en meget kort periode og at eventuelle ikke bogførte omkostninger derfor må formodes at udgøre et beskedent beløb, findes det begåede forhold at være af mindre alvorlig karakter.”*

Revisor blev tildelt en advarsel.

Også relevant under afsnit 6.3.4. (klagens indhold og form).

#### 6.4.4.4. Andelsboligforeninger

Der er i beretningsåret afsagt tre kendelser om revision af regnskaber for andelsboligforeninger. I en af kendelserne er det præciseret, at det er andelsboligforeningens bestyrelse, der har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med andelsboligloven. Revisornævnet har i sine kendelser vedrørende vurderingen af god revisorskik blandt andet henvist til, at fastsættelse af en korrekt andelsværdi har afgørende betydning for andelshaverne, ligesom Revisornævnet har afgjort, at krævede nøgleoplysninger og lovpligtige noter er en integreret del af et regnskab og dermed skal være omfattet af revisors revision.

#### 66/2020. Kendelse af 5. marts 2021.

En privat klager, en andelsboligforening, havde fremsat følgende klager mod foreningens revisor:

A) Revisor havde tilsidesat god revisionsskik ved ikke at have opgjort den regnskabsmæssige værdi af prioritetsgælden i ejendommen korrekt i årsrapporterne for A/B ... 2016-2019 i forbindelse med opgørelse af andelsværdien. Lånet var optaget til kurs 100 i årsrapporterne, selv om gælden ikke kunne indfries til kurs 100. Dette havde medført, at andelshavere havde solgt andele til overpris, hvilket var i strid med andelsboligloven og kunne betyde, at andelsboligforeningen måtte imødesee erstatningskrav fra andelshavere, der havde betalt overpris for en andel.

B) Revisor havde ikke foretaget kasseeftersyn de forgangne år.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

#### ”Klagepunkt A

*Klagepunktet angår spørgsmålet om, hvorvidt indklagede har tilsidesat god revisionsskik ved i årsrapporterne for 2016-2019 ved beregning af andelsværdien at have optaget et lån til kurs 100 uden at korrigere kursen for indfrielsesvilkårene for lånet.*

*Indledningsvis bemærker Revisornævnet, at det er bestyrelsen, der har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med andelsboligloven. Det fremgår af årsregnskabet, at ejendommen var det eneste større aktiv, ligesom prioritetsgælden var det eneste større passiv. Det må endvidere anses for utvivlsomt og som bekendt for indklagede, at fastsættelse af en korrekt andelsværdi har afgørende betydning for andelshaverne.*

*Henset både til prioritetsgældens relative størrelse og til dens afgørende betydning for andelshaverne finder Revisornævnet, at indklagede - udover indhentelse af engagementsforespørgsel fra banken - burde have undersøgt lånevilkårene og overvejet, om en optagelse af lånet til kurs 100 reflekterede en korrekt værdiansættelse i henhold til andelsboligloven. Revisornævnet bemærker i den forbindelse at det er almindeligt kendt, også blandt ikke-professionelle, at bank- og realkreditlån kan have en værdi, der afviger i ikke ubetydelig grad fra den pålydende værdi. Indklagede findes herefter, ved uden nærmere undersøgelse at have afgivet erklæring på grundlag alene af oplysningerne fra banken om gældens pålydende værdi, at have tilsidesat god revisionsskik.*

#### Klagepunkt B

*Klagepunktet omhandler, hvorvidt god revisorskik er tilsidesat som følge af, at indklagede ikke har foretaget kasseeftersyn. Indklagede har erkendt ikke at have foretaget et sådant, men afvist, at dette indgik i revisionsaftalen.*

*Klager har som klagende part bevisbyrden for, at indklagede har tilsidesat god revisorskik. Klager har ud over det opstillede klagepunkt, ikke fremlagt dokumentation eller på anden vis redegjort nærmere for, hvori indklagedes eventuelle overtrædelse af god revisorskik består. Klager har endvidere ikke dokumenteret, at indklagede havde pligt hertil.*

*Da Revisornævnet på ovenstående baggrund ikke har fundet det bevist, at indklagede havde pligt til at foretage kasseeftersyn, frifindes indklagede for klagepunktet.*

*Sanktion*

*Efter straffelovens § 3 er udgangspunktet ...*

*Uanset at det fremgår af forarbejderne til lov nr. 631 af 8. juni 2016 at forseelser, der efter tidligere praksis kunne medføre bøder op til 25.000 kr. fremover i vidt omfang alene vil medføre en påtale eller advarsel, finder Nævnet, at anvendelse af bøder under 25.000 kr. ikke kan anses for udelukket ved lovændringen, jf. også lovens ordlyd. Nævnet vurderer, at den af indklagede begåede tilsidesættelse af god revisorskik efter de tidligere gældende regler alene ville have medført en bøde på mindre end 25.000 kr.*

*Desuagtet finder Nævnet efter sagens karakter, herunder at der er tale om revision af en andelsboligforening, med væsentlig betydning for beboernes privatøkonomi, at anvendelse af bødestraf er påkrævet. ...”*

*Revisor blev pålagt en bøde på 15.000 kr.*

Også relevant under afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 84/2020. Kendelse af 29. april 2021.

En privat klager havde blandt andet klager over, at revisor ikke havde foretaget revision af oplysningerne i nøgleoplysningsskemaet.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens realitet:

”Realitet

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede har afgivet revisionspåtegning den 6. maj 2020 på årsrapport 2019 for ABF..., at indklagede vedrørende revisionen i sin revisionspåtegning har fremhævet, at ABF... som sammenligningstal i resultatopgørelsen for regnskabsåret 1. januar - 31. december 2019 har medtaget det af ledelsen godkendte resultatbudget for 1. januar - 31. december 2020, at resultatbudgettet, som det fremgår af årsregnskabet, ikke har været underlagt revision, og at ledelsen havde valgt ikke at få nøgleoplysningsskemaet revideret, hvilket var en afvigelse fra andelsboligloven.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at det i årsrapport 2019 for ABF... fremgår under anvendt regnskabspraksis, øvrige noter, at nøgleoplysninger ikke er revideret samt, at de i note 13 anførte nøgleoplysninger har til formål at leve op til de krav, der følger af § 3 i bekendtgørelse nr. 640 af 30. maj 2018 fra Erhvervsstyrelsen om oplysningspligt ved salg af andelsboliger m.v. samt om bestyrelsens pligt til at fremlægge skema over centrale nøgleoplysninger, at bestyrelsens forslag til andelsværdi fremgår af note 14 samt, at andelsværdien opgøres i henhold til andelsboligloven samt vedtægternes forskrifter.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at det fremgår af årsregnskabets note 13 vedrørende lovkrævede nøgleoplysninger, at nøgletallene ikke er revideret. Revisornævnet lægger endelig til grund, at det fremgår af årsregnskabets note 14, hvilken værdiansættelse i henhold til andelsboliglovens § 5, stk. 2, litra c (offentlig vurdering) bestyrelsen foreslår.*

*Det fremgår af § 3 i bekendtgørelse nr. 300 af 26. marts 2019 om oplysningspligt ved salg af andelsboliger m.v. samt om bestyrelsens pligt til at fremlægge skema over centrale nøgleoplysninger, der trådte i kraft den 1. maj 2019, og som fra og med regnskabsåret 2019 erstatter bekendtgørelse nr. 640 af 30. maj 2018 om oplysningspligt ved salg af andelsboliger m.v. samt om bestyrelsens pligt til at fremlægge skema over centrale nøgleoplysninger, at ”De i bilag 1 nævnte nøgleoplysninger B1-B6, C1-C3, D1-D2, E1-E2, F1-F4, G1-G3, H1-H3, J, K1-K3, M1-M3, P og R skal optages som noter til andelsboligforeningens årsregnskab.”*

*På denne baggrund er de anførte krævede nøgleoplysninger lovpligtige noter og som sådan en integreret del af regnskabet, og en revisor kan derfor ikke aftale en begrænsning af sin revision vedrørende de i § 3 nævnte nøgleoplysninger med en andelsboligforenings bestyrelse. Såfremt en andelsboligforening ikke ønsker revision af nøgleoplysningerne, og såfremt et årsregnskab således*



afgives uden, der er foretaget revision af nøgleoplysningerne, hvilket i så fald er i strid med den gældende lovgivning herom, skal en revisor i medfør af § 6, stk. 2, 1), b), i bekendtgørelsen om godkendte revisorer erklæringer tage forbehold (modificere sin konklusion) for den manglende lovpligtige revision i sin revisionspåtegning på andelsboligforeningens regnskab.

Ved ikke at have modificeret sin konklusion på sin revisionspåtegning afgivet den 6. maj 2020 på årsrapport 2019 for ABF... har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6 og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16. ”

Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), afsnit 6.3.1. (retlig interesse), afsnit 6.3.4. (klagens indhold og form) og afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

#### Sag 9/2021. Kendelse af 21. juni 2021.

En privat klager havde blandt andet klaget over revisors udførte assistance med opstilling af andelsboligforeningens årsregnskab på grund af fejl og mangler i første udgave af årsregnskab og nøgleoplysninger, fejl og mangler i anden udgave af årsregnskab, manglende indsamling af oplysninger og udbedring af fejl og mangler efter generalforsamlingens forkastelse af årsregnskabet og aftaler om rettelser samt manglende overholdelse af normal praksis ved udarbejdelse af korrigeret årsregnskab.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens realitet:

#### ”Sagens realitet

Det fremgår af revisorlovens §§ 43, stk. 3, at klager over, at en revisor ved udførelsen af opgaver efter §§ 1, stk. 2 og 3, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Revisornævnet. Efter revisorlovens forarbejder og nævnets praksis anses nævnets kompetence at omfatte "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring" (jf. Betænkning 14/11/2002). Det primære område for nævnets kompetence er efter bestemmelserne dog erklæringer med sikkerhed. Indklagede har afgivet revisorerklæring uden sikkerhed på årsregnskabet for andelsboligforeningen ... for 2019.

Revisornævnet finder det hverken dokumenteret eller tilstrækkeligt begrundet, at indklagede skulle have tilsidesat sine forpligtelser ved udførelsen af opgaven med opstilling af regnskab for Andelsboligforeningen .... for regnskabsåret 2019.

Nævnet har lagt vægt på, at det af klager fremlagte dokumentation udgøres af udkast til årsrapport og mailkorrespondancer, mv. Der er ikke fremlagt beviser i form af regnskabsbilag eller andet, der dokumenterer, at revisor har tilsidesat sine forpligtelser i forbindelse med opstilling af årsregnskabet. Nævnet har videre lagt vægt på, at det fremgår af vedhæftede mailkorrespondancer, at de fejl, som klager fremhæver, dels skyldes mangelfulde indberetninger til revisor, som denne ikke er ansvarlig for, dels bunder i faglige uoverensstemmelser mellem ... og indklagede, som efter nævnets opfattelse ikke kan karakteriseres som tilsidesættelse af faglige forpligtelser.

Nævnet bemærker om klagen som helhed, at der er tale om en erklæring uden sikkerhed, og at der følgelig under de foreliggende omstændigheder ikke påhviler indklagede en forpligtelse til at verificere nøjagtigheden af de oplysninger, som revisor har lagt til grund for opstillingen af regnskabet.”

Revisor blev frifundet.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse).

#### 6.4.4.5. Forvaltningsrevision

Lovgivningen indebærer, at revisionen af statens, regioners, kommuners og andre offentligt finansierede virksomheders regnskaber skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisorskik. Ud over revision af det finansielle regnskab omfatter normen også, at revisor udfører juridisk kritisk revision og forvaltningsrevision. Revisor skal i forbindelse hermed vurdere, om der er foretaget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet og afgive erklæring herom. I lighed med øvrige klager indgivet mod en revisor er det også i dette tilfælde klager, der skal kunne bevise, at en revisor har forset sig som angivet i et klagepunkt.

#### Sag 71/2020. Kendelse af 7. maj 2021.

En offentlig tilsynsmyndighed – socialtilsyn - havde rejst følgende klagepunkter mod revisor, der havde afgivet revisionspåtegning på fondsregnskab for en fond, der drev et opholdssted/privat botilbud i overensstemmelse med bestemmelserne i loven om social service:

- 1) Bekendtgørelse nr. 846 af 21. august 2019 er ikke efterlevet i forhold til revisionshandlinger, temaer, samt detaljeringsgraden af erklæringer. Desuden skal revisor erklære sig om fortsat drift, når han reviderer en fond, der modtager offentlige midler, og ikke blot erklære sig ud fra en forudsætning herom. Revisor har efter dialogmøder med socialtilsynet indsat følgende passus i årsregnskabet for 2017... ”Vi har forvaltet modtagne midler i overensstemmelse med tilsynsførende myndigheds godkendelse” under ledelsespåtegningen. Dette er decideret usandt, og et forsøg på at lægge sit ansvar over på socialtilsynet.
- 2) SOR 6 og SOR 7 er ikke efterlevet og revisor har igennem sin revision ikke rådgivet sin klient om, hvilke krav der stilles til forvaltningen af/og modtagelsen af offentlige midler for fonde. For regnskabsåret 2017 er der flere modstridende punkter i protokollatet der udelukker hinanden, bl.a. 33/34 og 34/37/39.
- 3) Bekendtgørelse nr. 1250 af 13. november 2017 er ikke efterlevet og omfanget af revisionen har været gennemgående utilstrækkelig og fejlagtig behæftet. Socialtilsynet vurderer revisors evner for revision af det specialiserede socialområdet for mangelfulde og revisor udviser manglende vilje til forbedring.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

#### ”Klagepunkt 1-3

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede har afgivet revisionspåtegning uden forbehold på årsregnskabet for 2016 og med supplerende oplysning vedrørende forvaltningsrevisionen for 2017 for Fonden ... omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2. Erklæringerne er afgivet hhv. den 9. maj 2017 og den 20. april 2018. På dette tidspunkt var den af klager påberåbte lovbekendtgørelse nr. 846 af 21. august 2019 ikke gældende.*

*Revisornævnet finder, at indklagede ved revisionen og ved afgivelsen af revisionserklæringerne samt rapporteringen herom i revisionsprotokollaterne har forholdt sig til de forhold, som revisor ved en forvaltningsrevision skal tage stilling til, herunder spørgsmål om økonomistyring i fonden og om sparsommelighed. I såvel den supplerende oplysning vedrørende forvaltningsrevisionen i revisionspåtegningen for 2017 samt revisionsprotokollen for 2017, pkt. 39, har indklagede påpeget nogle af de forhold, som klager også har henvist til.*

*Det er oplyst, at lederen af fonden efterfølgende har accepteret at tilbagebetale 89.000 kr. til fonden. Det er dog ikke oplyst, hvilke transaktioner eller udgifter der er tale om. Det er således ikke dokumenteret at indklagede i forbindelse med revisionen burde have været opmærksom på de pågældende udgifter.*

*Klager har bl.a. gjort gældende, at indklagede ikke har rådgivet sin klient om kravene til forvaltningsrevision og at indklagede ikke viser ”vilje til forbedring”*

*Efter revisorlovens § 1, stk. 2 har Revisornævnet kompetence til at behandle klager over revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Revisornævnet er ikke kompetent til at tage stilling til indklagedes af klager påståede manglende evner eller vilje til forbedring.*

*Klager har således ikke dokumenteret at indklagede ved sin erklæringsafgivelse har tilsidesat god revisionskik. Indklagede frifindes derfor.”*

Revisor blev som anført frifundet.

#### Sag 77/2020. Kendelse af 7. maj 2021.

En offentlig tilsynsmyndighed – socialtilsyn - havde rejst følgende klage mod revisor, der havde afgivet revisionspåtegning på regnskab for virksomhed, der drev opholdssted for børn og unge:

Klager havde rejst følgende klage:

Revisor havde ved afgivelse af erklæringerne for virksomheden A... ved ... i perioden 2015-2018 tilsidesat sine pligter som offentlighedens tillidsrepræsentant, i tilfælde hvor socialtilsynet skulle bruge erklæringerne som led i tilsynet med, at der skete sparsommelig forvaltning af offentlige midler.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

*”Revisornævnet lægger til grund, at indklagede har afgivet revisionspåtegning uden forbehold på årsregnskabet for 2015 - 2018 for A.... Revisornævnet lægger ligeledes de regnskabsmæssige oplysninger vedrørende A... for 2018 til grund, herunder oversigt over udgiftsbilag, som er fremlagt af revisor ... ved skrivelse af 29. april 2020.*

*Klager har i skrivelse af 2. november 2020 oplyst, at der klages over, at indklagede ved afgivelse af erklæringerne for virksomheden A... ved ..., i perioden 2015-2018 har tilsidesat sine pligter som offentlighedens tillidsrepræsentant, i tilfælde hvor socialtilsynet skal bruge erklæringerne som led i tilsynet med at der sker sparsommelig forvaltning af offentlige midler*

*Allerede fordi klager ikke har fremlagt dokumentation af nogen art vedrørende det af indklagede udførte arbejde for årene 2015- 2017 frifindes indklagede for denne del af klagen.*

*Vedrørende klagen over regnskabet for 2018:*

*Efter revisorlovens § 1, stk. 2 har Revisornævnet kompetence til at behandle klager over revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Revisornævnet er ikke kompetent til at tage stilling til indklagedes af klager påståede manglende evner eller vilje til forbedring. Ligeledes ligger det uden for Revisornævnets kompetence at forholde sig til, om indklagede har rådgivet ledelsen korrekt om forhold vedrørende sammenblanding af privatøkonomi og virksomhedens økonomi.*

*For så vidt angår den af indklagede foretagne revision bemærker Nævnet, at indklagede ganske vist indledningsvis ikke udførte korrekt forvaltningsrevision, men korrigerede dette efter anvisning af Socialtilsyn Hovedstaden ved revisionserklæringen den 19. september 2019.*

*Revisornævnet finder på baggrund af de fremlagte oplysninger, sammenholdt med de krav, der følger i henhold til lov om socialtilsyn og Standarderne for Offentlig Revision, at klager ikke med den til en skyldkendelse tilstrækkelige sikkerhed har bevist, at indklagede har tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.*

*Revisornævnet har lagt vægt på, at klager i sin bevisførelse kun i meget begrænset omfang har fremlagt dokumentation i form af regnskabsbilag og lignende, som skulle underbygge, at indklagede har tilsidesat god revisorskik ved erklæringsopgaven for 2018. Det af klager fremlagte mødereferat, som alene er udtryk for klagers opfattelse kan ikke tillægges afgørende betydning i bevismæssig henseende. Endelig bemærkes, at de udgifter, som i 2018 måtte være afholdt af*

*virksomheden og som rettelig havde privat karakter, var af så beskeden størrelse, at det ikke kan anses for at være en tilsidesættelse af god revisionsskik, at indklagede har undladt at gøre opmærksom herpå.*

*Indklagedes frifindes herefter.”*

Revisor blev som anført frifundet.

Også relevant under afsnit 6.4.1. (erklæringsafgivelse).

#### **6.4.4.6. Frifindelse eventuelt kombineret med afvisning**

Også i dette beretningsår er der eksempler på klager mod revisorer, der i det hele er blevet frifundet for samtlige de klager, der er rejst imod den pågældende. En række af frifindingerne er begrundet i, at klager ikke har kunnet bevise sin påstand. Ved Revisornævnet - der er et disciplinærnævn, der kan idømme en indbragt revisor straf i form af bøde og fratagelse af en revisor sin godkendelse - gælder samme princip som inden for strafferetsplejen, dels at en klager, uanset om klager er en privat person eller en offentlig myndighed, skal kunne bevise sin påstand, dels at en rimelig tvivl skal komme den indklagede til gode.

#### Sag 14/2021. Kendelse af 21. september 2021.

En privat klager havde indbragt revisor for Revisornævnet, der forstod klagen således, at der ved den endelige klage blev fremsat følgende klagepunkt:

”... Klagepunkt 1

*[Indklagede] har undladt at tage forbehold/afgive modificeret eller afkræftende konklusion i forbindelse med udførelse af udvidet gennemgang af selskabets årsrapport for perioden 01.01.2016 – 31.12.2016. ...”*

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis for så vidt angår sagens realitet:

”Ad sagens realitet

*Klager har i skrivelse af 15. april 2021 anført, at indklagede har undladt at tage forbehold for/afgive modificeret eller afkræftende konklusion i forbindelse med udførelse af udvidet gennemgang af selskabets årsrapport for regnskabsåret 2016 opgørelse af værdien af igangværende arbejder, og at klagen begrænses til dette klagepunkt. Det fremgår af sagens oplysninger, at klager blev bekendt med de i sagen omtalte besvigelser begået af virksomhedens bogholder i sommeren 2017. Af indklagedes erklæring om udvidet gennemgang for 2016, underskrevet 30. juni 2017 fremgår, at det er en afkræftende konklusion, og at dette skyldes de omtalte besvigelser.*

*Revisornævnet skal indledningsvis bemærke, at som følge af de iboende begrænsninger i en udvidede gennemgang er der en uundgåelig risiko for, at en revisor ikke opdager væsentlige fejlinformationer som følge af besvigelser. Revisornævnet skal i tilknytning hertil bemærke, at særligt i de tilfælde, hvor manipulationerne er udført af eller på foranledning af en betroet medarbejder eller betroet samarbejdspartner, vil der være en større risiko for, at en revisor ikke opdager besvigelserne.*

*Revisornævnet bemærker, at klager ikke har godtgjort, at indklagede skulle have undladt at følge de gældende standarder for udvidet gennemgang ved sin vurdering af risiko for besvigelser og fejlinformation. Revisornævnet har endvidere lagt vægt på, at indklagede har afgivet en afkræftende konklusion, hvoraf fremgår, at flere regnskabsposter og sammenligningstal som følge af det på daværende tidspunkt nyligt opdaget bedrageri, ikke giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Revisornævnet bemærker i tillæg hertil, at en regnskabsbruger med føje bør kunne udlede heraf, at bedrageriet kan have påvirket andre forhold af betydning for*

årsregnskabet og efterfølgende årsregnskaber end dem, der eksplicit er omtalt i den afgivne, afkræftende erklæring. ...”

Revisor blev frifundet.

Også relevant under afsnit 6.3.4. (klagens indhold og form).

#### Sag 41/2021. Kendelse af 21. september 2021.

En privat klager havde indbragt revisor for Revisornævnet og fremsat klage over, at årsrapporterne for 2019 og 2020 for ejerforeningen E/F A... A-B for regnskabsårene ikke indeholdt revisors påtale om den manglende oplysning om ejerforeningens ”eventualforpligtelse”, idet forpligtelsen, hvis retssagen blev tabt, ikke var godt nok belyst.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

*”Revisornævnet lægger de dokumenterede bilag til grund, herunder årsrapporterne for 2019 og 2020 for E/F A... A-B, referater fra afholdte ordinære generalforsamlinger, driftsbudgetter for ejerforeningen samt stævningssskrivelse fra Retten i ... af 28. februar 2019. Revisornævnet lægger ligeledes de af indklagede fremsendte arbejds papirer til grund.*

*Indledningsvis skal Revisornævnet bemærke, at det er bestyrelsen i ejerforeningen, som er ansvarlig for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven og foreningens vedtægter.*

*Det påhviler revisor som led i revisionen at revidere værdiansættelsen af aktiverne og tage forbehold/give supplerende oplysninger for manglende eller utilstrækkeligt revisionsbevis og/eller usikkerhed vedrørende opgørelsen i regnskabet, jf. erklæringsbekendtgørelsen, ligesom revisor i overensstemmelse med revisorlovens § 23 skal sikre sig dokumentation for de foretagne revisions handlinger.*

*Revisornævnet finder det på baggrund af det fremlagte materiale ikke godtgjort, at indklagede har handlet i strid med god revisorskik eller har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved at have undladt at bemærke i sine revisionspåtegninger, at der ikke af regnskaberne for 2019 og 2020 for E/F A... A-B fremgår oplysninger om eventuelle ekstraomkostninger forbundet med den verserende retssag. Nævnet har herved lagt vægt på, at det omtvistede beløb, den verserende retssag andrager, er ca. 4.000 kr., inkl. retsafgift, hvilket skal ses i forhold til de allerede afsatte beløb til juridisk bistand, som udgjorde henholdsvis 75.000 kr. i 2019 og 60.000 kr. i 2020. Nævnet finder det tilstrækkeligt, at revisor anser udgiften til retssagen for dækkende beskrevet med henvisning til, at ejerforeningen har indhentet ekstern juridisk bistand, der må forventes at have ydet ejerforeningen tilstrækkelig rådgivning i forhold til den verserende retssag og omkostningerne ved denne. Nævnet kan således ikke tiltræde det af klager anførte om, at der ikke er indhentet tilstrækkelige oplysninger i form af advokatbrev eller lignende fra modparten.*

*Revisornævnet kan endvidere ikke tiltræde det af klager anførte om, at indklagede, som følge af sin relation med ejendomsadministrator, har udført utilstrækkelige revisions handlinger, allerede fordi påstanden hverken er dokumenteret eller sandsynliggjort.”*

Revisor blev frifundet.

#### Sag 39/2021. Kendelse af 11. oktober 2021.

En privat klager havde rejst følgende klagepunkter:

1. Indklagede ikke har udarbejdet et aftalebrev vedrørende afgivelse af vurderingsberetning af 16. juni 2015 omkring udlodning af fordring (kapitalejerlån)
2. Indklagede ikke har udarbejdet et aftalebrev vedrørende afgivelse af review erklæring af 30. oktober 2015 omkring mellembalance for perioden 1. januar 2015 – 29. oktober 2015

3. Indklagede ikke har udarbejdet et aftalebrev vedrørende afgivelse af vurderingsberetning af 30. oktober 2015 omkring udlodning af fordring (kapitalejerlån)
4. Indklagede ikke har udarbejdet et aftalebrev vedrørende afgivelse af erklæring af 30. oktober 2015 omkring lovliggørelse af udlån til kapitalejer

Forud for den indgivne klage til Revisornævnet havde klager anlagt sag ved Retten i Roskilde mod revisionsvirksomheden, som revisor havde afgivet sin revisionserklæring igennem. Revisionsvirksomheden blev ved Roskilde rets dom frifundet. Anke til Østre Landsret blev frafaldet af klager. Sagen i byretten angik påstand om erstatning som følge af revisionsvirksomhedens rådgivning om og assistance vedrørende udlodning af udbytte i 2015 fra A... ApS. Følgende fremgår af Revisornævnets kendelse vedrørende sagens realitet:

” ...

*Herefter realitetsbehandler Revisornævnet de indgivne 4 klagepunkter som anført ovenfor.*

#### Sagens realitet

#### Klagepunkterne 1, 2, 3 og 4

*Alle klagepunkter i denne sag angår, at indklagede har undladt at udarbejde skriftlige aftalebreve for de konkrete 4 erklæringsopgaver - afgivelse af vurderingsberetninger (klage 1 og 3), klage over afgivelse af review (klage 2) og klage over afgivelse af erklæring om lovliggørelse af udlån til kapitalejer (klage 4) vedrørende regnskabsåret 2015 for selskabet ... Holding ApS. Revisornævnet lægger som anført ovenfor til grund som ubestridt, at indklagede har påtaget sig disse arbejdsopgaver samt, at indklagede i ingen af tilfældene havde udarbejdet konkrete skriftlige aftalebreve herom. Revisornævnet lægger videre som anført til grund som ubestridt, at der var indgået skriftlige aftalebreve om indklagedes revision af årsregnskaber for ... Holding ApS.*

#### Klagepunkterne 1, 3 og 4

*Der er ikke et lovgivningskrav om, at der i tilknytning til afgivelse af vurderingsberetninger (klage 1 og 3) og klage over afgivelse af erklæring om lovliggørelse af udlån til kapitalejer (klage 4) skal foreligge en skriftlig aftaleerklæring, jf. hertil ISAE 3000. På denne baggrund – og selv om det ville have været hensigtsmæssigt at udarbejde en skriftlig aftale – finder Revisornævnet ikke, at indklagedes undladelse af at udarbejde aftalebrev om opgaverne har været i strid med god revisorskik. Derfor frifindes indklagede for klagepunkterne 1, 3 og 4.*

#### Klagepunkt 2

*Der er ikke et lovgivningskrav om, at der i tilknytning til afgivelse af review skal foreligge en skriftlig aftaleerklæring, jf. hertil ISRE 2410. Selv i disse tilfælde er aftalebrev således ikke påkrævet. Indklagede har afgivet sit review den 30. oktober 2015, og på daværende tidspunkt var der ikke i revisorbranchen fast praksis for ved mindre opgaver at udarbejde aftalebrev. Derfor frifindes indklagede for klagepunkt 2.”*

Revisor blev som anført frifundet.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og afsnit 6.3.1. (retlig interesse).

#### **6.4.4.7. Udvidet gennemgang**

I beretningsåret er afgjort 5 sager, der hovedsageligt drejer sig om de 4 krævede supplerende handlinger i henhold til afsnit 34 i Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder. Da de supplerende handlinger er et ufravigeligt krav, sanktioneres i kendelserne manglende udførelse heraf også i tilfælde, hvor der er udført alternativ handling, som ville have været tilstrækkelig, såfremt revisor havde afgivet en revisionspåtegning i stedet for en erklæring om udvidet gennemgang.

#### Sag 16/2021. Kendelse af 21. juni 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at erklæringsbekendtgørelsens dagældende § 9, stk. 2, jf. bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, afsnit 34, fjerde punkt, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for K/S A... for 2017, idet revisor ikke havde udført påkrævede supplerende handlinger, herunder ikke indhentet dokumentation for at indberettet moms kan afstemmes til bogføringen.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”... Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 28. februar 2018 har afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsrapporten for 2017 for K/S A.... Endvidere lægger nævnet de af Erhvervsstyrelsen fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer til grund, og indklagedes bemærkninger til kvalitetskontrollantens observationer og konklusioner, samt indklagedes hørings svar af 29. oktober 2020 til grund. Som følge heraf, sammenholdt med de af indklagede til Revisornævnet indgivne bemærkninger, lægges det til grund, at indklagede har erkendt, ikke at have udført den påkrævede supplerende handlinger og indhentet dokumentation for at indberettet moms kunne afstemmes til bogføringen og at indklagede burde have gjort bemærkninger herom i revisionsdokumentationen.*

*Ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang er det et ufravigeligt krav, at revisor udfører supplerende handlinger, herunder at revisor altid skal indhente dokumentation for, at de til SKAT indberettede AM-bidrag, A-skatter, merværdiafgifter og lønsumsafgifter er korrekt indberettet på grundlag af bogføringen, såfremt det er relevant. Handlingen udføres for tre perioder eller for det færre antal perioder, som der er indberetningspligt for. De supplerende handlinger skal udføres for at opnå yderligere sikkerhed for revisors konklusion om årsregnskabet i forhold til en erklæringsopgave om gennemgang (review), og det er en forudsætning for, at revisor i konklusionen positivt kan bekræfte, om årsregnskabet giver et retvisende billede i henhold til årsregnskabsloven, at revisor har udført samtlige relevante supplerende handlinger og dermed har det fornødne grundlag for den yderligere sikkerhed, der adskiller en erklæring om udvidet gennemgang fra en reviewerklæring.*

*Ved at have undladt at foretaget kontrol af, at indberettet moms kan afstemmes til bogføringen har indklagede ikke udført de ved udvidet gennemgang påkrævede supplerende handlinger.*

*Nævnet bemærker endvidere, at det af indklagede anførte om, at indklagede har assisteret virksomheden med bogføring og dansk momsindberetning og at indklagede derved de facto, i forbindelse med bogføring og momsindberetning, har kontrolleret momsindberetningen for andet halvår 2017 (i 2018) til bogføringen kan ikke føre til et andet resultat, da bogføring og anden regnskabsmæssig assistance ikke kan erstatte lovpligtige revisionshandling.*

*På denne baggrund finder Nævnet det bevist, at indklagede har overtrådt § 9, stk. 2, i dagældende erklæringsbekendtgørelse jf. erklæringsstandardens afsnit 34, 4. punkt jf. A65. Indklagede har derved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. ...”*

Revisor blev pålagt en bøde på 25.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen.)

#### Sag 18/2021. Kendelse af 20. september 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at den indklagede revisor havde overtrådt dagældende erklæringsbekendtgørelses § 9, stk. 2, jf. bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, afsnit 34, andet punkt, ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... ApS for 2017, idet indklagede ikke havde udført påkrævede supplerende handlinger, herunder ikke har indhentet engagementsbekræftelse fra 2 ud af selskabets 3 pengeinstitutter.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”... Ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang er det et ufravigeligt krav, at revisor udfører supplerende handlinger, herunder fremgår det af Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, bilag 1, afsnit 34, andet punkt, at en revisor skal indhente engagementsbekræftelser pr. balancedagen fra virksomhedens pengeinstitutter, såfremt det er relevant. Det fremgår af fodnoten til bestemmelsen, at handlingen er relevant, når de pågældende transaktioner forekommer i det konkrete regnskab.*

*De supplerende handlinger skal udføres for at opnå yderligere sikkerhed for revisors konklusion om årsregnskabet i forhold til en erklæringsopgave om gennemgang (review), og det er en forudsætning for, at revisor i konklusionen positivt kan bekræfte at årsregnskabet giver et retvisende billede i henhold til årsregnskabsloven, at revisor har udført samtlige relevante supplerende handlinger og dermed har det fornødne grundlag for den yderligere sikkerhed, der adskiller en erklæring om udvidet gennemgang fra en reviewerklæring.*

*Ved ikke at have indhentet den fornødne dokumentation i form af engagementsbekræftelser hos ...bank og ...bank har indklagede overtrådt - dagældende - erklæringsbekendtgørelses § 9, stk. 2, jf. bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang af årsregnskaber), afsnit 34, andet punkt, ved afgivelse af sin revisionspåtegning om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... ApS for regnskabsåret 2017 og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. ...”*

Revisor blev pålagt en bøde på 25.000 kr.

#### Sagerne 53/2021 og 26/2021. Kendelse af 5. oktober 2021.

Revisornævnet behandlede 2 sager mod revisor.

I sag 53/2021 havde Erhvervsstyrelsen fremsat følgende klage:

a: Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt Bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (udvidet gennemgang af årsregnskaber), afsnit 34, første punkt, jf. dagældende erklæringsbekendtgørelses § 9, stk. 2, 2. pkt. var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for B... A/S for 2016/17, idet revisor ikke havde indhentet oplysninger fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen,

b: Erklæringsbekendtgørelsens dagældende § 7, stk. 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... A/S for 2016, idet revisor i revisionspåtegningen ikke havde givet oplysninger om, at ledelsen kunne ifalde ansvar for overtrædelse af selskabslovens § 210, stk. 1, og idet konklusionen ikke var modificeret med forbehold for forkert klassifikation af tilgodehavende hos kapitalejer og manglende oplysning om tilgodehavende hos kapitalejer. Revisor blev fundet skyldig.

Revisor blev i denne sag samt i den sambehandlede sag 26/2021 pålagt en bøde på 125.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.2. (inhabilitet – øvrige sager om inhabilitet) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

#### Sag 44/2021. Kendelse af 5. oktober 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2, nr. 2, litra b, og § 10, stk. 2, jf. § 6, stk. 3, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... ApS for 2016, idet det afgivne forbehold skulle have ført til, at revisor ikke kunne afgive en konklusion i erklæringen.



b) Den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2, nr. 2, litra b, og § 10, stk. 6, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... ApS for 2016, idet der ikke var taget forbehold for, at der som følge af manglende mulighed for at indhente engagementsoplysninger fra selskabets pengeinstitut på grund af uklarhed om selskabets ejerforhold, ikke var opnået tilstrækkeligt bevis for selskabets engagementer med pengeinstitutter, herunder indeståender, værdipapirdepoter, finansielle instrumenter og forpligtelser, samt for eventualforpligtelser og sikkerhedsstillelser mv. i årsregnskabet.

c) Den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 9, stk. 1, nr. 6, jf. § 7, stk. 2, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... ApS for 2016, idet der manglede oplysning i erklæringen om, at bogføringsloven ikke var overholdt.

d) Den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 9, stk. 1, nr. 7, jf. § 5, stk. 7, nr. 2, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... ApS for 2016, idet revisor skulle have oplyst i sin udtalelse om ledelsesberetningen, at revisor havde konstateret uoverensstemmelser mellem oplysningerne i ledelsesberetningen og oplysningerne i årsregnskabet, da det fremgik af ledelsens beretning, at der ikke var usikkerhed ved indregning og måling i årsrapporten, og da ledelsens beretning manglede oplysninger om væsentlige ændringer i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

#### Sag 47/2021. Kendelse af 11. oktober 2021.

Erhvervsstyrelsen havde klaget over følgende:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt erklæringsbekendtgørelses § 9, stk. 4, 1. pkt., jf. afsnit 34, første, andet og fjerde punkt i bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, var overtrådt ved afgivelse af erklæring den 2. juli 2018 om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... ApS for 2017, idet indklagede ikke pr. balancedagen havde indhentet oplysninger fra personbog, engagementsbekræftelse fra pengeinstitut samt dokumentation for korrekt indberettet moms på grundlag af bogføringen.

b) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... ApS for 2017, idet der ikke forelå dokumentation for, at indklagede havde udvist professionel skepsis ved planlægning og udførelse af revisionen af forudsætning om fortsat drift, og at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring.

c) Erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 5, er overtrådt i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... ApS for 2017, idet der i revisionspåtegningen ikke var oplyst om væsentlige usikkerheder vedrørende begivenheder eller forhold, som kunne rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

#### 49/2021. Kendelse af 28. oktober 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klage:

Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt Bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (udvidet gennemgang af årsregnskaber), afsnit 34, første og andet punkt, jf. dagældende erklæringsbekendtgørelses § 9, stk. 2, 2. pkt., var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... ApS for 2017 den 30. maj 2018, idet revisor ikke pr. balancedagen havde indhentet

oplysninger fra tingbog, personbog, bilbog og engagementsbekræftelse fra virksomhedens pengeinstitut.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår af revisornævnets præmis vedrørende udmålingen af bøden:

*”Da der er tale om tilsidesættelse af obligatoriske handlinger, finder Nævnet, uanset ændringerne i revisorloven ved lov nr. 631 af 8. juni 2016, at anvendelse af bødestraf er påkrævet.*

*For overtrædelse af dagældende - og nugældende - § 9 i erklæringsbekendtgørelsen, jf. bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang af årsregnskaber), afsnit 34, pålægges indklagede, ..., derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 25.000 kr.”*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 25.000 kr.

#### **6.4.5. Adfærdsmangler**

Ingen sager i beretningsåret.

### **6.5. Tilsynsmyndigheden**

Efter vedtagelsen af ændringerne af revisorloven i juni 2016 er Erhvervsstyrelsen tilsynsmyndighed med revisorerne. I dette afsnit er alene anført de sager, hvor Erhvervsstyrelsen med henvisning til revisorlovens § 34 har indbragt revisorer og/eller revisionsvirksomheder for Revisornævnet som følge af en udført kvalitetskontrol og en efterfølgende undersøgelse i medfør af revisorlovens § 37. Andre undersøgelsessager uden forbindelse til en udført kvalitetskontrol, som Erhvervsstyrelsen har indbragt for Revisornævnet er medtaget under de afsnit i årsberetningen, som de konkrete sager angår.

#### **6.5.1. Mangler ved kvalitetsstyringssystem**

##### **6.5.1.1. Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet**

##### **6.5.1.2. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet (og evt. installeret), men ikke taget i brug**

##### **6.5.1.3. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet, installeret og taget i brug, men systemet lever efter sit indhold ikke op til gældende krav.**

Ingen sager i beretningsåret.

##### **6.5.1.4. Når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig.**

Sag 50/2020 og sag 51/2020. Kendelse af 8. februar 2021.

Erhvervsstyrelsen havde for så vidt angår revisionsvirksomheden klaget over følgende: Revisorlovens § 28, stk. 2, var overtrådt, idet revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem havde været anvendt tilstrækkeligt ved udførelse af erklæringsopgaver, der blev afgivet den 20. februar 2017, 22. maj 2017 og 21. juni 2017, og som blev gennemgået i forbindelse med kvalitetskontrollen i 2017.

Erhvervsstyrelsen havde for så vidt angår revisor personligt klaget over følgende:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A ... ApS for 2016, idet der ikke var foretaget tilstrækkelig planlægning, og idet der manglede dokumentation for udførelse af revision, herunder dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, samt for, at revisor havde udvist professionel skepsis forud for erklæringsafgivelsen som grundlag for den afgivne erklæring.

b) Dagældende erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 2, nr. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS for 2016, idet der ikke var taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabslovens §§ 37, 53, 58 a, 63 og 64.

c) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... A/S for 2016, idet der manglede dokumentation for planlægning og udførelse af revision, herunder dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af erklæringen som grundlag for den afgivne erklæring.

d) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C... ApS for 2016, idet der manglede dokumentation for planlægning og udførelse af revision, herunder dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af erklæringen som grundlag for den afgivne erklæring. Såvel revisionsvirksomheden som revisor personlig blev fundet skyldige.

Følgende fremgår af Revisornævnets kendelse vedrørende udmålingen af bøder til revisionsvirksomheden og til revisor personligt:

*”... Med hensyn til sanktionsfastsættelsen for revisionsvirksomheden bemærkes, at i sager - som angår utilstrækkelig implementering og/eller utilstrækkelig ibrugtagning af et kvalitetsstyringssystem, eller i sager, hvor et kvalitetsstyringssystem, selv om det er anskaffet, ikke lever op til gældende krav, og som er indbragt af Erhvervsstyrelsen i henhold til revisorlovens § 43, stk. 5, om virksomhedsansvar - fastsættes efter Revisornævnets faste praksis i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr., medmindre der foreligger særlige omstændigheder.*

*Ved bedømmelsen af, om der i sagen foreligger forhold, der kan begrunde en fravigelse af det sædvanlige bødeniveau, lægger Revisornævnet vægt på, at kravet om etablering og implementering af et kvalitetssikringssystem har været lovfæstet siden maj 2004.*

*Revisornævnet har ikke i denne sag fundet, at der foreligger konkrete forhold, der kan begrunde en fravigelse af dette udgangspunkt, hverken i skærpende eller formildende retning. Det af indklagede oplyste om tidspres vedrørende ændring og tilpasning af kvalitetsstyringssystemet efter kvalitetskontrollen forud for den nu til pådømmelse foreliggende kontrol, kan ikke føre til et andet resultat. ...”*

*”...*

*Med hensyn til sanktionsfastsættelsen for indklagede personligt er det som oven for anført godtgjort, at indklagedes erklæringsarbejde ikke levede op til gældende krav med hensyn til dokumentation for udførelse, herunder af planlagte revisionshandlinger. Disse krav er en følge af god revisorskik og følger ikke i sig selv af kvalitetsstyringssystemet, hvis formål alene er at understøtte revisor i sit erklæringsarbejde i overensstemmelse med god revisorskik. Fraværet af et kvalitetsstyringssystem eller ikke anvendelse af et kvalitetsstyringssystem i en revisionsvirksomhed kan derfor ikke fritage revisor personligt for alligevel at udføre sit erklæringsarbejde i overensstemmelse med god revisorskik. Den mangelfulde dokumentation for udførelse af planlægning og revisionsarbejdet, herunder for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, jf. klagepunkterne a, c og d, indebærer herefter, at den indklagede revisor personligt har tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. Under hensyn til, at overtrædelserne er*

sanktioneret over for revisionsvirksomheden, som er fuldt ud ejet af indklagede personligt, finder Revisornævnet i overensstemmelse med fast praksis, at den af indklagede personligt forskyldte straf for disse klager under klagepunkterne a, c og d, skal bortfalde.

Nævnet finder derimod ikke, at der er en tilsvarende sammenhæng mellem utilstrækkelig anvendelse af et kvalitetsstyringsystem og klagepunkt b, der angår indholdsmæssige mangler ved det udførte erklæringsarbejde, hvorfor indklagede personligt skal pålægges en sanktion for den under dette klagepunkt skete tilsidesættelse af god revisorskik. Indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik under klagepunkt b kan efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf – allerede fordi indklagede ved den tidligere omtalte kendelse af 4. maj 2017 blev fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik - ikke vurderes til at være mindre alvorlige forseelser.”

Revisionsvirksomheden blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Revisor personligt blev pålagt en bøde på 25.000 kr.

#### Sag 59/2020 og sag 60/2020. Kendelse af 8. februar 2021.

Erhvervsstyrelsen havde for så vidt angår revisionsvirksomheden klaget over følgende: Revisorlovens § 28, stk. 2, var overtrådt, idet revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringsystem er anvendt ved 3 ud af 6 erklæringsopgaver, der blev afgivet den 27. maj 2016, 28. marts 2017 og 30. august 2017.

Erhvervsstyrelsen havde for så vidt angår revisor personligt klaget over følgende:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens §16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for A... ApS for 2015, B... for 2016 og C... A/S for 2016/17, idet der ikke var dokumentation for uafhængighedsvurdering, planlægning og udførelse af revision, herunder opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for de afgivne erklæringer.

b) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens §16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for D... ApS for 2015/16, idet der ikke var tilstrækkelig dokumentation for planlægning samt udførte revisionshandlinger herunder opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring.

d) Revisorlovens § 19, stk. 1, 3. pkt., var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for D... ApS for 2015/16, idet revisor havde underskrevet revisionspåtegningen sammen med en ikke godkendt revisor.

e) Dagældende erklæringsbekendtgørelse § 6 og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for D... ApS for 2015/16, idet der var afgivet en konklusion med forbehold uden, at det var tydeligt begrundet, hvad der toges forbehold for.

f) Dagældende erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 2, nr. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for E... ApS for 2015, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 43.

Såvel revisionsvirksomheden som revisor personlig blev i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår af Revisornævnets kendelse vedrørende udmålingen af bøder til revisionsvirksomheden og til revisor personligt og:

”... Med hensyn til sanktionsfastsættelsen i sag 60/2020 for revisionsvirksomheden bemærkes, at i sager - som angår utilstrækkelig implementering og/eller utilstrækkelig ibrugtagning/anvendelse af et kvalitetsstyringsystem, eller i sager, hvor et kvalitetsstyringsystem, selv om det er anskaffet, ikke lever op til gældende krav, og som er indbragt for Revisornævnet henhold til revisorlovens § 43, stk. 5, om virksomhedsansvar - fastsættes efter Revisornævnets faste praksis i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr., medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Ved

*bedømmelsen af, om der i sagen foreligger forhold, der kan begrunde en fravigelse af det sædvanlige bødeniveau, lægger Revisornævnet vægt på, at kravet om etablering og implementering af et kvalitetsstyringssystem har været lovfæstet siden maj 2004. Revisornævnet har ikke i denne sag fået forelagt konkrete oplysninger, der kan begrunde en fravigelse af udgangspunktet for bødeniveauet, hverken som en forhøjelse eller en nedsættelse af bøden, idet Revisornævnet anser manglende anvendelse af kvalitetsstyringssystemet som en alvorlig overtrædelse af god revisorskik, herunder henset til, at revisor netop ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Det af indklagede anførte, herunder om størrelsen af de reviderede virksomheder, kan ikke føre til et andet resultat.”*

” ...

*Med hensyn til sanktionsfastsættelsen i sag 59/2020 for indklagede personligt er det som oven for under klagepunkt a godtgjort, at indklagedes erklæringsarbejde – vedrørende A... ApS for regnskabsåret 2015, B... ApS for regnskabsåret 2016 og C... A/S for regnskabsåret 2016/17 - ikke levede op til gældende krav med hensyn til dokumentation for uafhængighedsvurdering, planlægning og udførelse. Disse krav er en følge af god revisorskik og følger ikke i sig selv af kvalitetsstyringssystemet, hvis formål alene er at understøtte revisor i sit erklæringsarbejde i overensstemmelse med god revisorskik. Fraværet af et kvalitetsstyringssystem eller ikke anvendelse af et kvalitetsstyringssystem i en revisionsvirksomhed kan derfor ikke fritage revisor personligt for alligevel at udføre sit erklæringsarbejde i overensstemmelse med god revisorskik. Den mangelfulde dokumentation for udførelse af revisionsarbejdet, herunder for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, jf. klagepunkt a indebærer herefter, at den indklagede revisor personligt har tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.*

*Selv om overtrædelserne under klagepunkt a er sanktioneret over for revisionsvirksomheden, finder Revisornævnet ikke, at den af indklagede personligt forskyldte straf for tilsidesættelse af god revisorskik under klagepunkt a skal bortfalde, fordi indklagede ikke fuldt ud er reel ejer af revisionsvirksomheden. Indklagede skal således pålægges en sanktion for såvel overtrædelserne under klagepunkt a som for overtrædelserne under klagepunkterne b, c, d og e, der navnlig angår indholdsmæssige mangler ved det udførte erklæringsarbejde. Ved udmåling af bødens størrelse har Revisornævnet særligt tillagt det vægt, at indklagede - selvstændigt i denne situation – er pålagt fuldt ansvar for anvendelse af virksomhedens kvalitetsstyringssystem.”*

Revisionsvirksomheden blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Revisor personligt blev pålagt en bøde på 25.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 42/2021 og sag 43/2021. Kendelse af 28. oktober 2021.

Erhvervsstyrelsen havde for så vidt angår revisor personligt klaget over følgende:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af erklæring på årsregnskabet for A... ApS for 2016/17, idet der ikke var dokumentation for udført arbejde, herunder dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af erklæring på årsregnskabet.

b) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... ApS for 2016/17, idet der ikke var dokumentation for kundeaccept, uafhængighedsvurdering, planlægning, udførelse af revision, herunder opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring.

Erhvervsstyrelsen havde for så vidt angår revisionsvirksomheden klaget over følgende:

- a) Revisorlovens § 28, stk. 2, var overtrådt, idet revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at dens kvalitetsstyringssystem havde været anvendt i tilstrækkeligt omfang ved 2 ud af 3 erklæringsopgaver, som begge er afgivet den 20. november 2017.
- b) Revisorlovens § 28, stk. 2, var overtrådt, idet der ikke var tilstrækkelig dokumentation for, at revisionsvirksomheden havde udført overvågning af kvalitetsstyringssystemet og erklæringsopgaver i overensstemmelse med ISQC 1 afsnit 48.
- Såvel revisionsvirksomheden som revisor personlig blev i det hele fundet skyldig. Revisionsvirksomheden blev pålagt en bøde på 100.000 kr. Der skete strafbortfald for revisor personligt.

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

### **6.6.2. Gentagelsesvirkning**

I dette afsnit er nævnt kendelser, hvor revisor eller en revisionsvirksomhed forud for den klage, der træffes afgørelse om, af Revisornævnet er fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik.

#### **6.6.2.1. Princippet i straffelovens § 81**

Såfremt den indklagede revisor eller revisionsvirksomhed forud for afgivelsen af sin revisionspåtegning af Revisornævnet er fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik, er forholdet omfattet af princippet i straffelovens § 81. Det betyder, at den tidligere afgørelse ved udmåling af disciplinærstraffen, bøden, kan medføre en strafskærpelse, højere bøde, end der ville være pålagt, såfremt den indklagede revisor eller revisionsvirksomhed var indbragt for første gang. Der er i beretningsåret i sagerne 42/2021 og 43/2021, der angik klage over såvel revisionsvirksomhed som revisor personligt, truffet afgørelse om, at selv om revisor personligt tidligere ved to afgørelser – for begge afgørelser en § 81-situation - var kendt skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik i ligeartede forhold, kunne der fortsat ske strafbortfald over for revisor personligt.

#### Sag 57/2020. Kendelse af 5. marts 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat 3 klagepunkter mod en revisor, der tidligere ved kendelse af 1. september 2016 (sag nr. 45/2016) var fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1. Revisor blev også i de nu fremsatte klagepunkter i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis i relation til udmåling af bødens størrelse.

Sanktionsfastsættelse:

*”Ved fastsættelse af sanktionen lægger Nævnet vægt på, at indklagede er idømt en bøde af Nævnet ved kendelse af 1. september 2016 og at det nu pådømte forhold er begået mindre end et år efter denne kendelse. Ligeledes lægger Nævnet vægt på, at der foreligger flere væsentlige tilsidesættelser af god revisionsskik. På denne baggrund fastsættes sanktionen til en bøde på 60.000 kr.”*

Også relevant under afsnit 6.4.4.3. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - manglende forbehold og manglende modificeret konklusion), hvor sagens regnskabsmæssige del er refereret.

#### Sag 79/2020. Kendelse af 12. april 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat et klagepunkt mod en revisor, der tidligere ved kendelse af 13. november 2012 (sag nr. 55/2011) og kendelse af 18. maj 2015 (sag nr. 74/2014) var fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis i relation til bødens størrelse.

*”For overtrædelse af revisorlovens § 23 og for tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede, ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, samt princippet i straffelovens § 81, en bøde, der passende kan fastsættes til 50.000 kr.”*

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personlig kompetence), afsnit 6.4.4.2. kvalitetsmangler ved selve erklæringen – helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen), og afsnit 6.7.3. (visse sagsbehandlingsspørgsmål – krav om lægeerklæring er i strid med databeskyttelsesloven).

#### Sag 84/2020. Kendelse af 29. april 2021.

En privat klager, der var medlem af en andelsboligforening, havde blandt andet klaget over, at revisor ikke havde foretaget revision af oplysningerne i nøgleoplysningsskemaet, hvilket revisor skulle have taget forbehold over for.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis i relation til bødens størrelse.

*”Ved ikke at have modificeret sin konklusion på sin revisionspåtegning afgivet den 6. maj 2020 på årsrapport 2019 for ABF... har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6 og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16.*

*På denne baggrund pålægges indklagede, ... i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende, jf. hertil også princippet i straffelovens § 81, idet indklagede ved Revisornævnets kendelse af 28. juni 2019 blev pålagt en bøde for tilsidesættelse af god revisorskik, findes at kunne fastsættes til 40.000 kr.”*

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), afsnit 6.3.1. (retlig interesse), afsnit 6.3.4. (klagens indhold og form) og afsnit 6.4.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – andelsboligforeninger).

#### Sag 5/2021. Kendelse af 4. juni 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat 3 klagepunkter mod en revisor, der tidligere ved kendelse af 28. juni 2012 (sag nr. 51/2011) var fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik. Revisor blev også i de nu fremsatte klagepunkter i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis i relation til udmåling af bødens størrelse.

*”For overtrædelse af revisorlovens § 23 og for tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede ... i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, samt princippet i straffelovens § 81, en bøde, der passende kan fastsættes til 40.000 kr.”*

Også relevant under afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen), hvor sagens regnskabsmæssige del fremgår.

#### Sag 28/2021. Kendelse af 20. september 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat 3 klagepunkter mod en revisor, der tidligere ved kendelse af 10. september 2015 (sag nr. 81/2014) var fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik. Revisor blev også i de nu fremsatte klagepunkter i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis i relation til udmåling af bødens størrelse.

*”Sanktionsfastsættelse*

*Indklagede blev ved Revisornævnets kendelse af 10. september 2015 (sag 81/2014) i forbindelse med en kvalitetskontrol fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik ved at ikke at have taget forbehold for manglende beskrivelse af usædvanlige forhold, der relaterede sig til going concern og ved ikke at have taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabsloven i relation til ikke retvisende præsentation af igangværende arbejder. Det sidste forhold vedrørte som i denne sag A... & B... ApS."*

Revisor blev pålagt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen), hvor sagens regnskabsmæssige del fremgår.

#### Sag 33/2021. Kendelse af 5. oktober 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat 3 klagepunkter mod en revisor, der tidligere ved kendelse af 21. november 2012 (sag nr. 85/2012) og kendelse af 28. marts 2014 (sag nr. 102/2013) var fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik. Revisor blev også i de nu fremsatte klagepunkter i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis i relation til udmåling af bødens størrelse.

*"For overtrædelser som anført ovenfor under de enkelte klagepunkter og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede ... i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 60.000 kr. Revisornævnet har ved udmålingen af bøden lagt vægt på, at de pådømte overtrædelser af god revisorskik i givet fald ville kunne få betydning for en regnskabsbrugers beslutning. Revisornævnet har endvidere ved udmålingen af bøden som en skærpende omstændighed lagt vægt på, at indklagede ved den tidligere afsagte kendelse af 28. marts 2014 blev fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik som følge af bl.a. overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, for hvilket han pålagdes en bøde, jf. princippet i straffelovens § 81."*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 60.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen), hvor sagens regnskabsmæssige del fremgår.

#### Sag 46/2021. Kendelse af 28. oktober 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat et klagepunkt mod en revisor, der tidligere ved kendelse af 27. april 2016 (sag nr. 69/2015) var fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik. Revisor blev også i det nu fremsatte klagepunkt i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis i relation til udmåling af bødens størrelse.

*"For overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der fastsættes til 40.000 kr. Der er herved taget hensyn til, at indklagede ved Revisornævnets kendelse af 27. april 2016 blev pålagt en bøde for tilsidesættelse af god revisorskik for ligeartede forhold."*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 40.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen), hvor sagens regnskabsmæssige del fremgår.

#### Sag 42/2021 og sag 43/2021. Kendelse af 28. oktober 2021.



Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over såvel revisor personligt som over for revisionsvirksomheden:

Revisor personligt var tidligere ved to afgørelser kendt skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik i ligeartede forhold, mens revisionsvirksomheden ikke tidligere var ikendt straf.

Revisornævnet tog i sagen stilling til spørgsmålet om, hvorvidt der i et sådant tilfælde kunne ske strafbortfald over for revisor personligt.

Følgende fremgår af Revisornævnets kendelse herom:

”Sanktionsfastsættelse

*... Med hensyn til sanktionsfastsættelsen for indklagede personligt er det som oven for anført godtgjort, at indklagedes erklæringsarbejde ikke levede op til gældende krav med hensyn til dokumentation for udførelse. Disse krav er en følge af god revisorskik og følger ikke i sig selv af kvalitetsstyringssystemet, hvis formål alene er at understøtte revisor i sit erklæringsarbejde i overensstemmelse med god revisorskik. Fraværet af et kvalitetsstyringssystem eller ikke anvendelse af et kvalitetsstyringssystem i en revisionsvirksomhed kan derfor ikke fritage revisor personligt for alligevel at udføre sit erklæringsarbejde i overensstemmelse med god revisorskik. Den mangelfulde dokumentation, herunder for at der er opnået tilstrækkeligt og egnet bevis samt revisionsbevis, jf. klagepunkterne a og b, indebærer herefter, at den indklagede revisor personligt har tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. Indklagede revisor er også ved Revisornævnets tidligere kendelser af 20. juni 2014 og 15. august 2018 pålagt bøder på henholdsvis 15.000 kr. og 40.000 kr. for tilsvarende forhold. Sanktionsfastsættelsen vil derfor under sædvanlige omstændigheder i overensstemmelse med Revisornævnets praksis blive tillagt gentagelsesvirkning, jf. princippet i straffelovens § 81. Under hensyn til, at overtrædelserne er sanktioneret over for revisionsvirksomheden, som er fuldt ud ejet af indklagede personligt, finder Revisornævnet i overensstemmelse med fast praksis, at den af indklagede personligt forskyldte straf for disse klager under klagepunkt a og b, skal bortfalde.”*

Også relevant under afsnit 6.5.1.4. (Når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig.).

Sag 52/2021. Kendelse af 28. oktober 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat to klagepunkter mod en revisor, der tidligere ved kendelse af 21. februar 2017 (sag nr. 52/2016) var fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik. Revisor blev også i de nu fremsatte klagepunkter i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis i relation til udmåling af bødens størrelse.

*”... På denne baggrund pålægges indklagede ... i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der fastsættes til 50.000 kr. Der er herved taget hensyn til, at indklagede ved Revisornævnets kendelse af 21. februar 2017 blev pålagt en bøde for tilsidesættelse af god revisorskik for ligeartede forhold.”*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 50.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.3. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - manglende forbehold og manglende modificeret konklusion).

Sag 50/2021. Kendelse af 3. november 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat to klagepunkter mod en revisor, der tidligere ved kendelse af den 11. juni 2014 (sag nr. 166/2013) og tidligere ved kendelse af den 29. januar 2018 (sag 11/2017) var

fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik. Revisor blev også i de nu fremsatte klagepunkter i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis i relation til udmåling af bødens størrelse.

*”... For tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, som anført under klagepunkterne a og b, pålægges indklagede ... i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 75.000 kr. Revisornævnet har ved udmåling af bøden som en skærpende omstændighed, jf. herved princippet i straffelovens § 81, lagt vægt på, at indklagede tidligere to gange af Revisornævnet er pålagt bøde for tilsidesættelse af god revisorskik samt, at tilsidesættelserne af god revisorskik angik ganske ligeartede forhold. Revisornævnet har endvidere lagt vægt på, at manglerne under begge klagepunkter kunne have betydning for en regnskabsbrugers beslutninger.”*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen) og afsnit 6.4.4.3. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - manglende forbehold og manglende modificeret konklusion).

#### Sag 51/2021. Kendelse af 3. november 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat 4 klagepunkter vedrørende 3 forskellige selskaber mod en revisor, der tidligere ved kendelse af den 22. juli 2015 (sag nr. 119/2014) og tidligere ved kendelse af den 21. april 2020 (sag nr. 23/2019) var fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik. Revisor blev også i de nu fremsatte klagepunkter i det væsentlige fundet skyldig.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis i relation til udmåling af bødens størrelse.

*”... For tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, for overtrædelser som anført ovenfor under de enkelte klagepunkter pålægges indklagede, ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende - herunder henset til, at de påkendte lovovertrædelser alle kunne antages at have betydning for en regnskabsbrugers beslutninger, henset til, at en revisor har særlige forpligtelser med hensyn til kontrol af oplysninger i en erhvervsdrivende fond som omhandlet i forhold d, samt henset til, at indklagede tidligere er pålagt bøde for tilsidesættelse af god revisorskik, jf. herved princippet i straffelovens § 81 - kan fastsættes til 75.000 kr.”*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.1. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - hvor meget kan der kræves af revisors revision).

#### Sag 55/2021. Kendelse af 3. november 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat en række klagepunkter vedrørende 2 forskellige selskaber mod en revisor, der tidligere ved kendelse af den 1. februar 2017 (sag nr. 112/2016) var fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik. Revisor blev også i de nu fremsatte klagepunkter i det væsentlige fundet skyldig.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis i relation til udmåling af bødens størrelse.

*”... For de ovennævnte under klagepunkterne anførte overtrædelser, der indebærer flere væsentlige tilsidesættelser af god revisionsskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede ... i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende - og henset til, at de pådømte forhold alle kan antages at have eller kunne få betydning for en regnskabsbrugers beslutninger samt henset til princippet i straffelovens § 81 - kan fastsættes til 75.000 kr.”*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.1. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - hvor meget kan der kræves af revisors revision).

#### **6.6.2.2. Princippet i straffelovens § 89**

Såfremt den indklagede revisor eller revisionsvirksomhed af Revisornævnet tidligere er fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik, og den aktuelle til påkendelse foreliggende revisionspåtegning ikke var medtaget i denne tidligere afgørelse, selv om afgivelsen af den aktuelle revisionspåtegning tidsmæssigt lå forud for den tidligere afgørelse, er forholdet omfattet af princippet i straffelovens § 89. Det betyder, at Revisornævnet ved fastsættelse af straffen, bødestørrelsen, skal vurdere, hvilken sanktion, bødestørrelse, den tidligere sag ville være endt med, såfremt afgørelsen dengang også havde medtaget den aktuelle revisionspåtegning. Kun såfremt denne vurdering fører til en større bøde, skal den indklagede revisor idømmes en bøde, og da alene som en tillægsbøde på "forskelsbeløbet". Den foreliggende situation er derfor ikke strafskærpende, men udtryk for princippet om, at der ikke kan pålægges højere straf, højere bøde, end tilfældet ville have været, hvis alle overtrædelser af god revisorskik, der var begået af den pågældende revisor forud for Revisornævnets afgørelse, var behandlet samlet. Den "mængderabat", der gives i denne situation, tilkommer således også den indklagede revisor, selv om forseelserne ikke blev behandlet sammen.

Se kendelse af 15. september 2021 i sag 19/2021, refereret under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser), hvor der henvises til princippet i straffelovens § 89.

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personel kompetence).

#### **6.6.2.3. Princippet i straffelovens § 81 og 89 i kombination**

Se kendelse af 8. februar 2021 i [sag 61/2020](#), refereret under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser), hvor der henvises til såvel princippet i straffelovens § 89 om tillægsstraf som princippet i straffelovens § 81 om gentagelsesvirkning.

Også relevant under afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse).

### **6.6.3. Frakendelse**

Efter vedtagelsen af ændringerne til revisorloven i juni 2016 er der efter revisorloven mulighed for, at Revisornævnet kan frakende vedkommende revisor godkendelsen som revisor betinget eller ubetinget, jf. revisorlovens § 44, stk. 2 og stk. 4. Der er endvidere mulighed for, at også en revisionsvirksomhed kan frakendes sin godkendelse som revisionsvirksomhed, jf. revisorlovens § 44, stk. 6. Såvel betinget som ubetinget frakendelse af godkendelse som revisor forudsætter, at klager har nedlagt påstand herom.

#### **6.6.3.1. Ubetinget frakendelse**

Ingen sager i beretningsåret.

### 6.6.3.2. Betinget frakendelse

Se kendelse af 8. februar 2021 i sag 61/2020, refereret under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser), hvor kendelsen er refereret også for så vidt angår Revisornævnets præmis om den betingede frakendelse af revisors godkendelse som registreret revisor.

Også relevant under afsnit 6.6.2.3.(princippet i straffelovens § 81 og 89 i kombination).

#### Sag 56/2021. Kendelse af 6. december 2021.

Erhvervsstyrelsen havde i denne sag gjort gældende, at der var tale om grove tilsidesættelser af revisors pligter som offentlighedens tillidsrepræsentant, hvorfor Erhvervsstyrelsen på denne baggrund havde nedlagt påstand om, at ..., jf. revisorlovens § 44, stk. 2, betinget blev frakendt godkendelsen som revisor for en periode, hvis længde nærmere skulle fastsættes af Revisornævnet. Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

- a) At indklagede ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS (Nu: ... under konkurs) for 2017/18 havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik ved ikke at have udformet og udført tilstrækkelige revisionshandlinger i relation til salget af selskabets driftsmidler og ejerandel i interessentskabet B... I/S samt udformet og udført revisionshandlinger, herunder dokumentation for, at revisor havde udvist professionel skepsis ved revisionen, med henblik på at kunne opnå egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis for, at forudsætningen for, at regnskabet kunne aflægges som going concern, var opfyldt, hvorfor der ikke havde været grundlag for at afgive en revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen.
- b) At indklagede ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS (Nu: ... under konkurs) for 2017/18 havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, og stk. 2, litra c, idet revisionspåtegningen skulle have indeholdt en afkræftende konklusion.
- c) At indklagede ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... ApS (Nu: ... under konkurs) for 2017/18 havde tilsidesat god revisorskik, idet der, til trods for klare indikationer herpå, ikke blev foretaget nærmere undersøgelser med henblik på at kunne afgøre, hvorvidt revisionspåtegningen skulle have indeholdt oplysninger om, at ledelsen kunne ifalde ansvar for overtrædelse af selskabslovens § 127, stk. 1.
- d) At indklagede ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B... I/S for 2017/18 havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, idet der ikke var dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis var planlagt og udført tilstrækkelige revisionshandlinger vedrørende omsætning og kontantstrømme samt virksomhedens overholdelse af den for virksomheden relevante lovgivning, herunder hvidvaskloven, ligesom der ikke forelå dokumentation for, at der som grundlag for den afgivne revisionspåtegning var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende disse områder.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

*Klagepunkt a og b*

*Efter oplysningerne i kvalitetskontrollantens "Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave" og de foreliggende arbejds papirer findes det godt gjort, at indklagede ved sin revision af selskabet A... ApS ikke har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelsen og salget af selskabets driftsmidler og ejerandel i interessentskabet B...I/S og going concern. Forholdet burde have medført en modificeret konklusion.*

*Revisornævnet finder, at den utilstrækkelige efterlevelse af reglerne indebærer, at indklagede revisor har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1 og herved god revisorskik.*

- *Nævnet finder endvidere efter en samlet vurdering, at erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, og stk. 2 nr. 1 c, er overtrådt, som følge af, at der på grundlag af den manglende dokumentation for opfyldelse af forudsætningen om fortsat drift skulle have været afgivet en afkræftende konklusion.*

*Indklagede findes på den baggrund skyldig i de rejste klagepunkter.*

*Klagepunkt c*

*Det fremgår af årsregnskabet, at de væsentligste aktiver i A... ApS blev solgt til moderselskabet ved overdragelsesaftale af 31. august 2018, og at der herefter ikke var aktiver eller aktiviteter tilbage i selskabet.*

*Indklagede har ikke dokumenteret at have forholdt sig til, hvorvidt dispositionen foretaget af selskabets ledelse burde give anledning til, at revisionspåtegningen skulle have indeholdt oplysninger om det mulige ledelsesansvar som følge af en eventuel overtrædelse af selskabslovens § 127, stk. 1, i medfør af erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2.*

*Nævnet finder herefter, at indklagede har tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.*

*Indklagede findes på den baggrund skyldig i det rejste klagepunkt.*

*Klagepunkt d*

*Efter oplysningerne i kvalitetskontrollantens "Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave" og de foreliggende arbejdspapirer findes det godt gjort, at indklagede ved sin revision af selskabet B... I/S ikke har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende selskabets omsætning og kontantstrømmene i selskabet.*

*Revisornævnet finder, at den utilstrækkelige efterlevelse af reglerne indebærer, at indklagede revisor har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1 og herved god revisorskik.*

*Revisorlovens § 43a er indført ved lov nr. 642 af 19. maj 2020, § 4, med ikrafttræden den 1. juli 2020. Det påklagede forhold må senest anses for begået ved påtegningen af årsrapporten for 2017/2018 den 8. februar 2019.*

*Revisornævnet havde således ikke på erklæringstidspunktet kompetence til at behandle overtrædelser af revisorlovens § 43a.*

*Herefter afvises den del af klagen, der angår indklagedes manglende dokumentation for at have foretaget overvejelser om B... I/S' overholdelse af den for virksomheden relevante lovgivning, herunder hvidvaskloven, for så vidt klagen er udstrakt til at omfatte dette.*

*Med denne begrænsning findes indklagede skyldig i det rejste klagepunkt.*

*Sanktionsfastsættelse:*

*For overtrædelse af revisorlovens § 16 og § 23, stk.1, og erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1 og 2 og § 7, stk. 2, pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der fastsættes til 60.000 kr.*

*Revisornævnet finder ikke, at forholdene har en sådan alvor, at der er anledning til at frakende indklagede dennes godkendelse som revisor, ej heller betinget."*

*Revisor blev som anført pålagt en bøde på 60.000 kr.*

Også relevant under afsnit 6.3.4. (Klagens indhold og form).

#### **6.6.4. Andre forhold af betydning for strafudmålingen**

Se under dette afsnit sag, 66/2020, hvoraf det fremgår, at Revisornævnet har pålagt en revisor en bøde på under 25.000 kr. i en sag, der var indbragt af en privat klager/andelsboligforening. Se også sag 16/2021 om pålæg af bøde under 25.000 kr.

Se endvidere sag, 31/2021, hvori der er taget stilling til, om en revisors revisionspåtegning vedrørende ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19, burde medføre en forhøjelse af bøden.

Se videre kort referat af to sager, hvoraf det kan udledes, at en sagsbehandlingstid i Erhvervsstyrelsen – fra kvalitetskontrollens gennemførelse til indbringelse for Revisornævnet - på ca. 2½ år ikke fører til en lavere bøde, jf. om dette emne også årsberetningen 2020, afsnit 6.6.4., sag 14/2020, kendelse af 15. september 2020.

Sag 59/2020 og sag 60/2020. Kendelse af 8. februar 2021.

Der henvises til afsnit 6.5.1.4. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig), hvor dele af Revisornævnets præmis, herunder vedrørende udmålingen af bøden til revisor personligt, fremgår. Der skete i den sag bortfald af bødestraf for revisor personligt for overtrædelser af god revisorskik, som var blevet sanktioneret over for revisionsvirksomheden ejet af revisor.

Sag 66/2020. Kendelse af 5. marts 2021.

En privat klager, en andelsboligforening, havde fremsat klage mod foreningens revisor over, at revisor ved ikke at have opgjort den regnskabsmæssige værdi af prioritetsgælden i ejendommen korrekt i årsrapporterne for A/B ... 2016-2019 i forbindelse med opgørelse af andelsværdien, hvilket havde medført, at andelshavere havde solgt andele til overpris i strid med andelsboligloven. Revisor blev fundet skyldig i dette klagepunkt.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af bøden, der blev fastsat til et beløb under de 25.000 kr., jf. forarbejderne:

*”... Efter straffelovens § 3 er udgangspunktet, at såfremt straffelovgivningen på tidspunktet for foretagelsen af den strafbare handling er forskellig fra straffelovgivningen på afgørelsestidspunktet, afgøres spørgsmålet om strafbarhed og straf efter den senere lov, dog at afgørelsen ikke derved må blive strengere end efter den ældre lov. Efter Revisornævnets praksis tages der, såfremt der ikke er specifikke lovbestemmelser herom, udgangspunkt i straffelovens almindelige bestemmelser, idet Revisornævnets kompetence angår ikendelse af disciplinærstraffe. Det fremgår af forarbejderne til lov 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love blandt andet til ændringen af § 44, der omhandler de sanktioner, som Revisornævnet kan ikende, at der er "ved mindre alvorlige forseelser fra en revisionsvirksomhed eller revisor ofte ikke tilstrækkeligt behov for at indbringe den pågældende virksomhed eller revisor for Revisornævnet, medmindre der er tale om gentagelsestilfælde. På baggrund heraf er det derfor hensigten at foretage en ændring - sammenholdt med Revisortilsynets hidtidige praksis - vedrørende Erhvervsstyrelsens praksis for indbringelse af sager for Revisornævnet. Det er således hensigten, at Erhvervsstyrelsen, der fremtidig forestår kvalitetskontrollen og reaktioner i denne forbindelse, afslutter sager med mindre alvorlige forseelser med en påtale eller et påbud, medmindre der er tale om gentagelsestilfælde. Tilsvarende gør sig gældende for sager, der - uden at være resultat af en kvalitetskontrol - er gjort til genstand for en undersøgelse efter lovens § 37. Ved Erhvervsstyrelsens vurdering af, om en forseelse er mindre alvorlig, vil indgå, i hvilket omfang forseelsen kan antages at have eller kunne få betydning for pågældende revisionskundes forhold eller en tredjemands beslutninger om f.eks. ydelse af kredit eller indgåelse af forretningsmellemværende. Der vil typisk være tale om sager, som hidtil har medført en bøde på op til ca. 25.000 kr. ved nævnet. Det forudsættes, at Revisornævnet ved klager, der indbringes af andre end Erhvervsstyrelsen, anlægger et tilsvarende vurderingsgrundlag, med hensyn til om en forseelse bør anses som en mindre alvorlig forseelse og således ikke i førstegangstilfælde bør medføre en sanktion i form af en bøde, men alene en advarsel. Uanset at det fremgår af forarbejderne til lov nr. 631 af 8. juni 2016 at forseelser, der efter tidligere praksis kunne medføre bøder op til 25.000 kr. fremover i vidt omfang alene vil medføre en påtale eller advarsel, finder Nævnet, at anvendelse af bøder under 25.000 kr. ikke kan anses for*

udelukket ved lovændringen, jf. også lovens ordlyd. Nævnet vurderer, at den af indklagede begærede tilsidesættelse af god revisorskik efter de tidligere gældende regler alene ville have medført en bøde på mindre end 25.000 kr.

Desuagtet finder Nævnet efter sagens karakter, herunder at der er tale om revision af en andelsboligforening, med væsentlig betydning for beboernes privatøkonomi, at anvendelse af bødestraf er påkrævet. For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 15.000 kr.”

Også relevant under afsnit 6.4.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - andelsboligforeninger), hvor sagens revisionsmæssige indhold er yderligere refereret.

#### Sag 16/2021. Kendelse af 21. juni 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at erklæringsbekendtgørelsens dagældende § 9, stk. 2, jf. bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, afsnit 34, fjerde punkt, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for K/S A... for 2017, idet revisor ikke havde udført påkrævede supplerende handlinger.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis for så vidt angår bødens størrelse:

”... Uanset at det fremgår af forarbejderne til lov nr. 631 af 8. juni 2016 at forseelser, der efter tidligere praksis kunne medføre bøder op til 25.000 kr. fremover i vidt omfang alene vil medføre en påtale eller advarsel, finder Nævnet, at anvendelse af bøder under 25.000 kr. ikke kan anses for udelukket ved lovændringen, jf. også lovens ordlyd.

Da indklagede har undladt at opfylde et utvetydigt, lovhjemlet krav, finder Nævnet uanset forholdets karakter i øvrigt, at anvendelse af bødestraf er påkrævet.

Som følger heraf pålægges ... derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, på 25.000 kr.”

Også relevant under afsnit 6.4.4.7. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - udvidet gennemgang), hvor sagens revisionsmæssige indhold er refereret.

#### Sag 31/2021. Kendelse af 20. september 2021.

Erhvervsstyrelsens klage angik overtrædelse af habilitetsreglerne i forbindelse med revisors revisionspåtegning vedrørende en ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende bødestørrelsen:

”Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for førstegangsovertrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Der lægges ved bødefastsættelsen vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisornævnet finder ikke, at der i denne sag foreligger formildende omstændigheder i forbindelse med indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik, der angår tilsidesættelse af helt grundlæggende krav til en revisor ved afgivelse af en erklæring med sikkerhed jf. revisorlovens § 1, stk. 2. Revisornævnet finder endvidere ikke at der foreligger andre omstændigheder, der kan begrunde en nedsættelse af bøden.”

Det forhold, at det pådømte forhold angik revisors revisionspåtegning vedrørende ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19, medførte således ikke en forhøjelse af bøden i forhold til praksis ved overtrædelse af habilitetsbestemmelserne.

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.2. (inhabilitet – øvrige sager om inhabilitet) og afsnit 6.4.1. (erklæringsarbejde).

Sagerne 53/2021 og 26/2021. Kendelse af 5. oktober 2021.

Revisornævnet behandlede to sager mod revisor, dels om inhabilitet, dels om udvidet gennemgang og modificeret konklusion.

De to sager blev sambehandlet.

Revisor blev i begge sager i det hele fundet skyldig i de rejste klagepunkter.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af bøden:

”Sagerne 53/2021 og 26/2021 – samlet bødeudmåling

*Revisornævnets begrundelse og afgørelse vedrørende udmåling af bøde:*

*Revisornævnet har for så vidt angår tilsidesættelse af god revisorskik i sag 53/2021 fastsat bødeniveauet under hensyn til, at de pådømte forhold ville kunne have betydning for en regnskabsbrugers beslutninger.*

*Revisornævnet har ved bødefastsættelsen for så vidt angår tilsidesættelse af god revisorskik i sag 26/2021 lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at der foreligger formildende eller skærpende omstændigheder i forbindelse med indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik vedrørende habilitet. De af indklagede påberåbte omstændigheder, herunder vedrørende den rolle, X har haft i sin bestyrelsespost i Revisionsfirmaet Y, som indklagede var den reelle ejer af i 2017 og frem til erklæringstidspunktet, kan ikke føre til et andet resultat.*

*På denne baggrund og efter en samlet vurdering pålægges indklagede, ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til kr. 125.000 kr.”*

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.2. (inhabilitet – øvrige sager om inhabilitet) og afsnit 6.4.4.7. (udvidet gennemgang).

Se også sag 21/2021, hvori det fremgår, at kvalitetskontrollen blev gennemført den 29. og 30. oktober 2018 og klagen til Revisornævnet blev indgivet den 19. marts 2021, dvs. en sagsbehandlingstid på ca. 2½ år, og sag 28/2021, hvori det fremgår, at kvalitetskontrollen blev gennemført den 8. november 2018 og klagen til Revisornævnet blev indgivet den 16. april 2021, dvs. en sagsbehandlingstid på ca. 2½ år. I ingen af disse sager blev der taget hensyn til sagsbehandlingstiden ved bødens udmåling – emnet er ikke nævnt i Revisornævnets præmis.

Begge sager også relevant under afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - helhedsindtrykket er manglende dokumentation for revision).

## **6.7. Visse sagsbehandlingsspørgsmål**

Under dette afsnit er et eksempel på afslag på genoptagelse af en sag.



Endvidere er der medtaget en afgørelse, der angår edition vedrørende fremlæggelse af revisors arbejdspapir, og angår fremlæggelse af materiale, revisor ikke havde eller ikke kunne have kendskab til, da revisor afgav sin revisionspåtegning.

Endelig er under afsnittet medtaget oplysning om begæringer om aktindsigt i klager indbragt for Revisornævnet.

### **6.7.1. Visse sagsbehandlingsspørgsmål - Genoptagelse af afgjort sag**

Sag 75/2020. Kendelse af 5. marts 2021.

Der henvises til afsnit 6.4.3.2.1. Inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser, hvor sagen er refereret, herunder Revisornævnets præmis vedrørende afslag på en anmodning om genoptagelse med henvisning til EMRK art. 6 (beskyttelse mod selv-inkriminering).

### **6.7.2. Visse sagsbehandlingsspørgsmål - Edition af revisors arbejdspapir og bevisbedømmelse.**

Sag 63/2020. Kendelse af 12. april 2021.

Den private klager – konkursboet – nedlagde formalitetspåstand om, at Revisornævnet skulle tage initiativ til, at revisor fremlagde sine arbejdspapirer vedrørende sit revisionsarbejde. Klager havde videre fremlagt en række delregnskaber og opgørelser, der efterfølgende var udarbejdet i forbindelse med konkursboets behandling, samt en række mail, og revisor gjorde heroverfor gældende, at der alene kunne lægges vægt på det materiale, som revisor havde eller burde have kendskab til.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende formaliteten herom:

”Klagers anmodning om, at Revisornævnet indhenter indklagedes revisionsdokumentation /arbejdspapirer

*Klagers processuelle begæring i replik af 19. november 2020 med henvisning til § 10, stk. 3, 2. pkt. i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet indeholder en anmodning om, at Revisornævnet indhenter revisionsdokumentation/arbejdspapirer for revisionen af A... ApS med tilknytning til regnskabsposterne ”igangværende arbejder for fremmed regning”, som indklagede har oplyst at være i besiddelse af. Det er af klager videre oplyst, at der er indgivet editionsbegæring ved retten i Århus med henblik på udlevering af en række nærmere angivne dokumenter. Klager har i tilknytning til sin anmodning oplyst, at revisionsdokumentationen vil understøtte klagers klagepunkter.*

*Indklagede har afvist at fremlægge yderligere revisionsdokumentation/arbejdspapirer navnlig med henvisning til, at bevisbyrdereglerne medfører, at det er klager, der skal bevise sine påstande/klagepunkter, og ikke indklagede, der skal bevise sin uskyld, herunder ikke skal eller er forpligtet til at fremlægge sin dokumentation for, at han ikke har overtrådt god revisorskik.*

*Indklagede har i tilknytning hertil henvist til, at det særligt gælder i denne sag, hvor klager ikke har fremlagt materiale, der er relevant ved vurderingen af indklagedes arbejde. Indklagede har hertil henvist til Revisornævnets afgørelse i sag 30/2018 og 31/2018.*

*Revisornævnet er et domstolslignende organ, der kan idømme straf i form af bøder og frakendelse af godkendelse som revisor. Det fremgår af § 10, stk. 3, i bekendtgørelse om Revisornævnet, at formanden for Revisornævnet sørger for, at nødvendige oplysninger til sagens behandling foreligger, og de nødvendige undersøgelser er foretaget. På ethvert tidspunkt under sagens behandling kan Revisornævnet indhente yderligere oplysninger.*

*Revisornævnet har i denne sag foretaget høring af sagens parter - i forbindelse med formaliteten høring af indklagede - vedrørende klagerens ønske om, at de pågældende oplysninger fremlægges til brug for klagepunkterne.*

*Indklagede har fremlagt det materiale, indklagede har fundet nødvendigt for sin del.*

*Revisornævnet har på denne baggrund fundet, at nødvendige oplysninger til sagens behandling foreligger, og de nødvendige undersøgelser - herunder høring af sagens parter - er foretaget. Revisornævnet finder endvidere, at der ikke herudover er grundlag for at tage initiativ til at indhente yderligere "nødvendige oplysninger til sagens behandling", herunder som ønsket af klager - indklagedes arbejds papirer vedrørende indklagedes revision af regnskabsposten for igangværende arbejder. Baggrunden herfor er den, at en klager ikke helt eller delvist kan overlade det til Revisornævnet at fremskaffe bevis for fremsatte klager. I så fald ville de indklagede revisorer ikke have rimelig mulighed for at varetage deres eventuelle forsvar over for den rejste klage og det ville være Revisornævnet – der kan idømme en revisor bøder og kan frakende en revisor godkendelse som registreret eller statsautoriseret revisor – der fremstod som de indklagedes egentlige modpart, hvilket ville kompromittere Revisornævnets status som et af parterne uafhængigt klagenævn. Hertil kommer, at Revisornævnet, der som anført er et disciplinærnævn, ikke - således som tilfældet fx er i civile retssager - har hjemmel til at træffe afgørelser vedrørende edition til brug for behandlingen af klagesagerne.*

#### Bevisvurdering

*Som anført ovenfor gælder ved sagsbehandlingen i Revisornævnet - der som anført er et disciplinærnævn, der kan idømme en indbragt revisor straf i form af bøde og frakende en revisor sin godkendelse - samme princip som inden for strafferetsplejen, dels at en klager, uanset om klager er en privat person eller en offentlig myndighed, skal kunne bevise sin påstand, dels at en rimelig tvivl skal komme den indklagede til gode. Hertil kommer, at Revisornævnets bevisvurdering ved pådømmelse af en klage over, at en revisor har tilsidesat god revisorskik ved afgivelse af en revisionserklæring, skal ske ud fra de oplysninger, der var til den indklagede revisors rådighed på det tidspunkt, revisor afgav sin revisionserklæring."*

Også relevant under afsnit 6.6.4.1. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - hvor meget kan der kræves af revisors revision), hvor sagens revisionsmæssige indhold er refereret.

### **6.7.3. Visse sagsbehandlingsspørgsmål – Krav om lægeerklæring er i strid med databeskyttelsesloven.**

Sag 79/2020. Kendelse af 12. april 2021.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat et klagepunkt mod en revisor, der blandt andet gjorde gældende, at det var i strid med databeskyttelsesloven, at Erhvervsstyrelsen havde forlangt lægeerklæring fra revisor for at give tilsagn om udsættelse af sagsbehandling.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Sagens formalitet...."

*Således som sagen foreligger oplyst finder Revisornævnet det ikke bevist af indklagede, at Erhvervsstyrelsen har handlet i strid med databeskyttelsesforordningens (GDPR) retningslinjer for databeskyttelse ved at anmode om lægeerklæring som betingelse for fristudsættelse med den virkning, at den af Erhvervsstyrelsen truffne afgørelse om at indbringe indklagede for Revisornævnet har været ugyldig. Revisornævnet har ved sin vurdering lagt vægt på, at kvalitetskontrollen blev gennemført i december 2017 som oplyst af indklagede trods alt med indklagedes accept, ligesom Revisornævnet har lagt vægt på, at indklagede dels over for Erhvervsstyrelsen, dels over for nu Revisornævnet har haft tid og mulighed for at fremsætte sine synspunkter og fremlægge sin bevisførelse ved behandlingen af klagepunktet. Revisornævnet har endvidere henset til, at klagen angår dokumentationen i indklagedes arbejds papirer vedrørende indklagedes revision, hvorfor bevisførelsen alene omfatter vurderingen af det foreliggende skriftlige*

*materiale i indklagedes arbejds papirer forud for datoen for indklagedes erklæringsafgivelse den 3. april 2017. På denne baggrund foretager Revisornævnet en realitetsbehandling af klagepunktet.”*

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personlig kompetence), afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen) og afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

#### **6.7.4. Aktindsigt**

Revisornævnet har i beretningsåret truffet afgørelser om anmodning om aktindsigt efter offentlighedsloven i 6 sager, der var blevet eller blev behandlet i Revisornævnet. I det omfang, der ikke er givet aktindsigt – eller ikke fuldt ud givet aktindsigt – er der givet klagevejledning om, at afgørelsen ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed, men at afgørelsen kan indbringes for domstolene.

#### **6.8. Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser**

Der er i beretningsåret indbragt 1 sag, hvori Revisornævnet har truffet afgørelse i beretningsåret, for domstolene. Det er sag 70/2020, der er refereret under afsnit 6.4.3.2.1, der er indbragt.

Der er i beretningsåret afsagt dom ved Retten i Lyngby vedrørende nævnets sag 3/2017. Retten tiltrådte Revisornævnets kendelse for så vidt angår den pålagte bøde, men ændrede Revisornævnets kendelse for så vidt angår frakendelsestidens længde, idet den af Revisornævnet fastsatte frakendelsestid for retten til at udøve virksomhed som revisor på 2 år blev nedsat til 1 år. Spørgsmålet om frakendelsesperioden er anket til Østre Landsret.

Status over sager, der i tidligere beretningsår er indbragt for domstolene og fortsat verserer, er følgende:

Sagerne 45/2018 og 46/2018, der i årsberetningen for 2020 er refereret under afsnit 6.4.4.5, er efter beretningsperiodens udløb afsluttet ved byretten, hvor Revisornævnet fik fuldt medhold. Dommen er af de indklagede revisorer indbragt for landsretten.